

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GERSON RIBEIRO

**REGIME ESPECIAL DE CONTROLE, DE FISCALIZAÇÃO E DE PAGAMENTO
PARA DEVEDORES CONTUMAZES DE ICMS NO ÂMBITO DO ESTADO DO
PARANÁ**

CURITIBA

NOVEMBRO 2019

GERSON RIBEIRO

MONOGRAFIA

Monografia apresentada como requisito parcial
à conclusão do Curso de Graduação em
Direito, Setor de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA
NOVEMBRO 2019

TERMO DE APROVAÇÃO

GERSON RIBEIRO

REGIME ESPECIAL DE CONTROLE, DE FISCALIZAÇÃO E DE PAGAMENTO PARA DEVEDORES CONTUMAZES DE ICMS NO ÂMBITO DO ESTADO DO PARANÁ

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira
Universidade Federal do Paraná – UFPR

Membro: Prof. Dr. Maurício Dalri Timm do Valle
Universidade Católica de Brasília – UCB e Centro Universitário Curitiba -
UNICURITIBA

Membro: Prof. Mestre André Renato Miranda Andrade
Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR

Curitiba, 03 de dezembro de 2019

RESUMO

O presente trabalho refere-se ao estudo da norma editada pelo Estado do Paraná que prevê a criação do regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento do ICMS. Trata-se de um tema controverso, que vem sendo discutido em várias instâncias do Poder Judiciário, inclusive no Supremo Tribunal Federal – STF. O ponto central desta pesquisa é o debate sobre a atuação da Administração Pública, no exercício de suas atividades de arrecadação e fiscalização tributárias. Se, de um lado, os prejuízos provocados pelos contribuintes que sistematicamente deixam de cumprir suas obrigações – aqui chamados de inadimplentes contumazes – são significativos, na livre concorrência, e, portanto, nas finanças públicas, por outro, o Estado, ao impor medidas restritivas de direitos, poderá caracterizar a prática de “sanção política”, rechaçada pela Constituição Federal. Para tanto, foram analisados: (i) diferentes posicionamentos doutrinários relativos aos limites e princípios das funções tributárias; (ii) as medidas coercitivas, com o propósito específico de obrigar o contribuinte a pagar os impostos devidos – sanções políticas; (iii) as garantias dos contribuintes; e (iv) a intervenção do Estado na economia. Além disso, foi analisada a jurisprudência atual, tendente a ratificar os atos da Administração Tributária, na aplicação dos regimes especiais de controle e fiscalização de tributos, em prol da arrecadação tributária, e pela verificação de que o inadimplemento de pagamentos de tributos acaba por violar a livre concorrência, gerando vantagens indevidas para os devedores.

Palavras-chave: Devedores contumazes. Regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento. Sanções políticas.

ABSTRACT

The goal of this monography is to study the legislation approved by the State of Paraná regarding the creation of a special tax regime of control, auditing and payment of ICMS. The theme is controversial and has been discussed in several levels of the Judiciary system, having reached the Supreme Court. The central issue approached in this research is the debate of the Public Administration's role regarding its tax administration tasks: tax collection and auditing. If, on one hand, the losses due to taxpayers that systematically fail to comply with their obligations – here called contumacious debtors – are significant, on free competition, and, therefore, on public finances; on the other hand, the State may characterize the practice of “political sanction” whenever it imposes restrictive measures, which is rejected by the Brazilian Constitution. In order to do so, this study examined: (i) different doctrinaire understandings regarding the limits and principles of tax duties; (ii) the coercive measures designed to enforce taxpayers to pay the due taxes – political sanctions; (iii) the taxpayers' guarantees; and (iv) the State intervention in the economy. Moreover, the current jurisprudence – which tends to this kind of Tax Administration acts – was analyzed, on regard of the application of special tax regimes of control and auditing, in favour of tax revenue and through evidencing the failure in complying with the tax payments ends violating free competition, and generating undue advantages to the constant debtors.

Key words: Contumacious debtors. Special tax regime of control, auditing and payment. Political sanctions.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	ASPECTOS LEGAIS E TÉCNICOS DO ICMS	10
2.1	DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAL DO ICMS	10
2.1.1	Federação no Brasil	10
2.1.2	O Tributo	14
2.1.3	Competência Tributária	17
2.1.4	Princípios Constitucionais	19
2.1.5	Algumas Características Gerais do ICMS	26
2.1.6	Legislação Infraconstitucional do ICMS	27
2.1.7	A Regra-Matriz da Incidência do ICMS	29
2.2	ASPECTOS TÉCNICOS DO ICMS	35
2.2.1	Lançamento do Crédito Tributário	35
2.2.2	ICMS Regime Normal	38
2.2.3	ICMS Substituição Tributária – ST	38
2.2.4	Escrituração Fiscal Digital – EFD	41
3	O DEVEDOR CONTUMAZ	42
3.1	DEFINIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO DEVEDOR CONTUMAZ	42
4	REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO E COBRANÇA DE IMPOSTOS	45
4.1	CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS	45
4.2	CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO E PROVIDÊNCIAS LEGISLATIVAS	46
5	IMPLICAÇÕES JURÍDICAS	50
5.2	LIVRE EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS	51
5.3	SANÇÕES POLÍTICAS	54
5.4	DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE OU RAZOABILIDADE	57
6	CONCLUSÃO	59

1 INTRODUÇÃO

Quando se fala em empresa que não paga imposto, vem à mente a ação de sonegar, ou seja, esconder ou omitir algo para o benefício próprio, agindo contra a determinação legal¹. No âmbito do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de competência estadual, é o caso daquela empresa que vende, mas não emite nota fiscal, conseqüentemente, não informa à Administração Tributária e nem efetua os recolhimentos dos valores ao erário público.

Contra esse tipo de sonegação, as Administrações Tributárias possuem meios legais e técnicos para inibir tal comportamento, e, quando descoberto, o sonegador poderá sofrer as punições previstas em lei.

Porém, mesmo sem sonegar, alguns agentes econômicos praticam atos prejudiciais ao ambiente de negócios e às finanças públicas do país e também não pagam os impostos. São chamados de devedores contumazes de tributos, que atuam de modo muito peculiar: justamente por não pagar os impostos, vendem seus produtos mais baratos, emitem nota fiscal, declaram as vendas à Administração Tributária, mas, simplesmente, não recolhem os impostos.

O mero inadimplemento do tributo não configura crime. A Administração Tributária cobra a dívida na Justiça, e a demora nos processos administrativos e judiciais acaba beneficiando a conduta do devedor contumaz. A Administração Tributária ganha, mas raramente consegue receber, porque nesse momento, a empresa, geralmente, não tem patrimônio para pagar os valores devidos.

Por meio de alterações legislativas, uma das soluções encontradas para minimizar esse problema, foi o desenvolvimento dos chamados regimes especiais de controle, fiscalização e pagamento de impostos, que estabelecem as medidas que a Administração Tributária pode adotar para inibir a atuação do devedor contumaz.

Atualmente, o Estado do Paraná faz parte de um grupo de unidades federativas que possuem normas que definem o que é um devedor contumaz e

¹ Art. 71 da Lei n.º 4.502, de 30 nov. 1964. “Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

medidas a serem tomadas contra os contribuintes que, reiteradamente, e premeditadamente não efetuam o pagamento de tributos.

No âmbito do Estado do Paraná, considera-se devedor contumaz o contribuinte que deixa de recolher o ICMS declarado em Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ICMS, Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária – GIA-ST ou apurado por meio da Escrituração Fiscal Digital – EFD, no todo ou em parte, relativo a oito períodos de apuração do imposto, consecutivos ou não, nos doze meses anteriores (art. 52, §1º, I, da Lei Estadual n.º 11.580, de 14 de novembro de 1996).

A norma editada pelo Estado do Paraná prevê a criação do regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento. Entre as medidas adotadas está, por exemplo, exigir que uma empresa suspeita seja obrigada a recolher o ICMS no momento da venda, e não no prazo normal. A referida norma também prevê uma lista de devedores contumazes submetidos ao regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento divulgada no sítio eletrônico da Secretaria de Fazenda do Estado.

Trata-se de um tema controverso, que vem sendo discutido em várias instâncias do Poder Judiciário, inclusive no Supremo Tribunal Federal – STF. Se, de um lado, o procedimento pode ser considerado como uma técnica de combate à inadimplência de tributos, por outro, a legislação brasileira assegura ao devedor o direito de operar normalmente – entendimento expresso nas súmulas do Supremo 70, 323 e 547² – e impedem a Administração Tributária de adotar as chamadas “sanções políticas”, destinadas a forçar o pagamento do tributo, além de ferir o direito da livre iniciativa, ao instituir regras que dificultam a realização das atividades comerciais das empresas enquadradas nesse regime diferenciado.

O ponto central desse estudo é o debate sobre a atuação da Administração Pública, no exercício de suas atividades de arrecadação e fiscalização tributárias: se, de uma banda, os prejuízos provocados pelos inadimplentes contumazes, nas finanças públicas e no ambiente de livre concorrência, são significativos; por outra, o

² Súmula n.º 70 – “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”.

Súmula n.º 323 – “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

Súmula n.º 547 – “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

Estado, ao impor medidas restritivas de direitos, poderá caracterizar a prática de “sanção política”, rechaçada pela Constituição Federal.

Portanto faz-se necessária uma compreensão dos limites e princípios informadores das funções tributárias; das medidas coercitivas, com o propósito específico de obrigar o contribuinte a pagar os impostos devidos (“sanções políticas”); das garantias dos contribuintes; da intervenção do Estado na economia, no exercício de funções alocativa, distributiva e estabilizadora.

Também se faz necessária uma análise detalhada da jurisprudência atual, tendente a ratificar os atos da Administração Tributária, na aplicação dos regimes especiais de controle e fiscalização de tributos. Destaca-se o julgamento do plenário do STF: *“Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial”* (voto do relator), bem como o voto do Ministro RICARDO LEWANDOWSKI: *“Constato que não se aplicam ao caso as súmulas 70, 323 e 547 desta Suprema Corte”*³.

Posto isso, este estudo justifica-se pela contribuição de elementos para reflexão de todos os cidadãos brasileiros e os administradores públicos, sobre o tema, que poderá levar a uma revisão e ao aperfeiçoamento dos procedimentos adotados pelas Administrações Tributárias, no combate às práticas reiteradas e premeditadas de não pagamento de tributos, mediante observância dos direitos dos agentes econômicos, respeitando o campo de competência do Direito Tributário e do Direito Econômico.

2 ASPECTOS LEGAIS E TÉCNICOS DO ICMS

2.1 DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAL DO ICMS

2.1.1 Federação no Brasil

Dentre as decisões políticas estabelecidas pelo constituinte originário de 1988, foi feita a opção pela forma de Estado denominada de Federação, estabelecida no artigo 1º, *“caput”*, da Constituição Federal, que assim dispõe *“A República*

³. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n.º 550.769-RJ, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, publicação em 22 maio 2013, disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2524898>>, acesso em 20 out. 2019.

Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal [...]”.

A repartição territorial do poder, que irá definir a forma de Estado, segundo os ensinamentos de JOSÉ AFONSO DA SILVA, diz respeito ao “[...] *modo de exercício do poder político em função do território*”.⁴ Um Estado poderá ser unitário, quando o poder está territorialmente centralizado, ou federal, quando o poder está territorialmente descentralizado. Para UADI LAMMÊGO BULOS, a federação é “[...] *uma pluralidade de estados dentro da unidade que é o estado federal*.”⁵

Os entes federativos são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos eles “[...] *autônomos [...]*” (art. 18 da Constituição Federal), pessoas jurídicas de direito público que mantêm entre si um vínculo indissolúvel. A federação é cláusula pétrea⁶ – artigo 60, § 4º, I, da Constituição Federal.⁷ UADI LAMMÊGO BULOS, ao caracterizar a Federação, afirma que ela é “[...] *o todo, o Estado Federal, e as suas partes indissociáveis, os Estados, retiram sua força da constituição, fonte primária de todas as competências administrativas, legislativas e tributárias*.”⁸

JOSÉ ROBERTO VIEIRA entende que a melhor descrição da estrutura de federalismo foi, inicialmente, elaborada por VICTOR NUNES LEAL, e aperfeiçoada por MICHEL TEMER, que caracterizou a Federação nos seguintes termos:

a) a repartição constitucional de competências (ou descentralização política constitucional); b) a participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade da ordem jurídica nacional; e c) a possibilidade de autoconstituição (constituições locais)⁹.

Além destes caracteres, MICHEL TEMER, distinguiu, ainda, esses requisitos de caracterização das de manutenção: “a) *a rigidez constitucional; e b) a existência de órgão constitucional encarregado do controle de constitucionalidade das leis*.”¹⁰

⁴ **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 100.

⁵ **Curso de Direito Constitucional**, p. 922.

⁶ Podemos denominá-las – sem exclusão dos demais termos – cláusulas de inamovibilidade, porquanto diante delas o legislador não poderá remover elenco específico de matérias, quais sejam, a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes, os direitos e garantias fundamentais (“sic”) – Uadi Lammêgo Bulos, **Curso de Direito Constitucional**, p. 417.

⁷ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado [...]”.

⁸ **Curso...**, op. cit, p. 922.

⁹ Princípios Constitucionais Tributários e Estado de Direito, **Revista de Direito Tributário** n.º 54, p. 102.

¹⁰ *Apud ibidem*, p. 102.

É oportuno distinguir soberania de autonomia. Nos ensinamentos de JOSÉ AFONSO DA SILVA, a soberania cabe somente ao todo (Estado Federal), – “*pessoa reconhecida pelo Direito internacional*”, por outro lado, a autonomia está compreendida no “[...] *plano interno* [...]”, dentro das competências estabelecidas pela Constituição.¹¹ A autonomia apresenta dois elementos, nos ensinamentos de JOSÉ AFONSO DA SILVA:

(a) na existência de órgãos governamentais próprios, isto é, que não dependam dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura; (b) na posse de competências exclusivas, um mínimo, ao menos, que não seja ridiculamente reduzido. Esses pressupostos da autonomia federativa estão configurados na Constituição (arts. 18 a 42).¹²

Ao discorrer sobre a autonomia jurídica ROQUE ANTONIO CARRAZZA afirma que a autonomia dos entes federativos “[...] *dá a tônica do Estado Brasileiro*” e que “*Todos são pessoas jurídicas dotadas de plena capacidade política, enquanto atuam dentro de suas esferas de competência, constitucionalmente traçadas.*”¹³

O Estado Federal brasileiro possui uma estrutura única, nas palavras de JOSÉ AFONSO DA SILVA “[...] *uma estrutura estatal complexa que apresenta, a um tempo, aspectos unitário e federativo*”, com distribuição de atribuições entre os membros, que pode ser extraída dos artigos 18 ao 43 da Constituição Federal¹⁴. O exercício harmônico dessas atribuições (competências) é responsável pela manutenção do pacto federativo, pois o ente não pode adentrar o campo reservado à outra esfera que configuraria invasão de competências.

Assevera, JOSÉ AFONSO DA SILVA, que a Constituição Federal priorizou o “[...] *princípio da predominância do interesse*”, no qual os “[...] *assuntos de natureza nacional*” são tratados de maneira uniforme pela União, e os assuntos de natureza regional e local serão tratados pelos Estados e Municípios, respectivamente, de acordo com a sua peculiaridade, estabelecendo que os entes federados poderão atuar concomitantemente, em situação de igualdade (art. 23 da Constituição Federal), ou seja, inexistência de subordinação e idêntica responsabilização.¹⁵

¹¹ **Curso...** *op. cit.*, p 102.

¹² *Ibidem*.

¹³ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 165 e 166.

¹⁴ **Curso...** *op. cit.*, p 103.

¹⁵ *Ibidem*. p. 482.

Nos artigos 21 e 22 da Constituição Federal estão previstas as competências administrativas e legislativas da União, pessoa jurídica de direito público interno, sem personalidade internacional e autônoma, que representa a República Federativa do Brasil no plano internacional. A União atua em nome da federação. Pode editar leis nacionais, às quais se submetem todos os habitantes do território nacional, ou leis federais, que estão apenas sob a jurisdição da União.

Os Estados, assim como a União, são entes autônomos, apresentando personalidade jurídica de direito público interno. Nos ensinamentos de UADI LAMMÊGO BULOS, os Estados possuem autonomia política e, por isso, apresentam capacidade¹⁶: de auto-organização, “[...] *capacidade de o Estado federado estabelecer constituição própria*”; de autolegislação, “[...] *capacidade de o Estado federado estatuir legislação peculiar*”; de autoadministração, “[...] *capacidade de gerir negócios próprios, pela ação administrativa do governador, com base nas competências administrativas, legislativas e tributárias*”; e, por último, de autogoverno, “[...] *capacidade de o Estado-membro organizar o seu governo, mediante a eleição de representantes, seja no âmbito executivo, seja no campo legislativo, bem como o seu Poder Judiciário*” (art. 25 da Constituição Federal¹⁷).

Dentre as capacidades citadas, na “autoadministração”, merece destaque a competência tributária, pois os estados-membros necessitam de recursos para a cumprir com as suas atribuições constitucionais, o quê será melhor analisado no próximo tópico.

Os Municípios são entes autônomos, sendo sua autonomia alçada, pela Constituição Federal, à condição de princípio constitucional sensível (Constituição Federal, art. 34, VII, “c”¹⁸) e tem as suas atribuições previstas no artigo 30.

As atribuições aos entes também podem ser encontradas em outros títulos e capítulos da Constituição, tais como a regulação da atividade econômica (art. 174), prestação de serviços públicos mediante permissão ou concessão (art. 175), exploração de atividade econômica (art. 173), inclusive em regime de monopólio (art. 177), execução do poder de polícia (arts. 192, 182 e outros) *etc.*¹⁹

¹⁶ **Curso...** *op. cit.*, p. 934.

¹⁷ “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

¹⁸ “Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: [...] c) autonomia municipal”.

¹⁹ Regis Fernandes OLIVEIRA, **Curso de Direito Financeiro**, p. 155 e 156.

2.1.2 O Tributo

O atendimento das necessidades públicas, de responsabilidade de cada ente federado, de acordo com as definições constitucionais e legais, pressupõe uma atividade financeira deles para obtenção de recursos para atender a tais necessidades.²⁰ Para REGIS FERNANDES OLIVEIRA, a “[...] *atividade financeira é, pois, a arrecadação de receitas, sua gestão, fiscalização e a realização do gasto, a fim de atender às necessidades públicas.*”²¹ E nesse mesmo sentido, RICARDO LOBO TORRES define a atividade financeira como “[...] *o conjunto de ações para obtenção de receita e a realização dos gastos para atendimento das necessidades públicas*”²².

Conforme HUGO DE BRITO MACHADO, para que o Estado possa “[...] *alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos.*”²³ Como, atualmente, vigora, no Brasil, a liberdade de iniciativa, na ordem econômica (art. 170 da Constituição Federal²⁴) “[...] *não é próprio do estado brasileiro o exercício da atividade econômica*”, assim “[...] *a tributação é, sem sobra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais [...]. O Tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.*”²⁵

O conceito de tributo não é homogêneo, mas varia de acordo com diferentes perspectivas: social, política, histórica, econômica e jurídica.

O conceito constitucional de tributo, na linha do pensamento de GERALDO ATALIBA, pode ser obtido, quando ele compara o tributo com a obrigação convencional, com a multa e com a indenização por dano, para concluir pelas duas

²⁰ Cabe à “Constituição estabelecer quais os interesses que ao Estado incumbe zelar”, entre as diversas “possibilidades interventivas”, observando que o Estado “[...] *jamais age no atendimento de interesse estritamente particular*”, portanto, pode-se falar “*que tudo aquilo que incumbe ao Estado prover em decorrência de uma decisão política, inserida em norma jurídica, é necessidade pública*” – Regis Fernandes OLIVEIRA, **Curso de Direito Financeiro**, p. 155 e 156.

²¹ **Curso de Direito Financeiro**, p. 157.

²² **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 3.

²³ **Curso de Direito Tributário**, p. 23 e 24.

²⁴ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios [...]”.

²⁵ **Curso...** op. cit., p. 24.

características constitucionais: a compulsoriedade, diferente das obrigações convencionais, e da licitude da hipótese de incidência, “[...] *por força de lei, mediante a ocorrência de um fato jurídico lícito*”, diferente das multas e da indenização por dano, “[...] *tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial. Com estas delimitações é que se deve entender o conceito de tributo, adotado pelo direito constitucional brasileiro.*”²⁶

No direito positivo brasileiro, a Constituição Federal, no seu artigo 146, III, dispõe que cabe à Lei Complementar dispor sobre a definição do Tributo, quando for para cumprir as funções constitucionais da Lei Complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição de tributos** e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes [...] (grifo nosso)

A Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, foi recepcionado pela Constituição Federal com eficácia de lei complementar, “[...] *pelo fato de que suas regras, quando tratam dos assuntos que a Constituição colocou sob reserva de lei complementar, só podem ser modificadas por essa espécie legislativa* [...]”. E só porque, nos demais casos (maioria dos dispositivos do Código Tributário Nacional) ele é simples Lei ordinária.²⁷No seu artigo 3º, o Código Tributário Nacional definiu tributo como “[...] *toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

LUCIANO AMARO explicitou o conceito legal de tributo da seguinte forma:

a) o caráter “pecuniário” da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a “compulsoriedade” dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, [...]; c) a natureza “não sancionatória” de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a “origem legal do tributo” (como prestação “instituída em lei”), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação

²⁶ **Hipótese de Incidência Tributária**, Reconhecimento do Tributo (item 10), p. 36-37.

²⁷ José Roberto VIEIRA, **Normas Gerais de Direito Tributário: Um Velho Tema sob novíssima Perspectiva**, p. 691

tributária; e) a natureza “vinculada” (ou não discricionária) da atividade administrativa que seja praticada a cobrança do tributo²⁸.

PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que o vocábulo “tributo” pode assumir seis significações diferentes, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro “[...] *indicado por \$*”; b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo “[...] *que se consubstancia no pagamento de determinada importância pecuniária*”. c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, “[...] *para exigir o objeto da prestação [\$]*”; d) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária, “[...] *a carga significativa não repousa mais em qualquer dos tópicos do laço obrigacional, mas nele como uma entidade integral*”. e) ‘tributo’ como norma jurídica tributária (preceito normativo), “[...] *sendo o tributo uma instituição jurídica, e tomando-se o direito como um sistema de normas*”; f) ‘tributo’ como norma, fato e relação jurídica, para “[...] *expressar toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato.*”²⁹

Quanto às espécies de tributos, em breves comentários, a Constituição Federal, no artigo 145, e o Código Tributário Nacional, no artigo 5º, classificam os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria³⁰.

E em dispositivos subsequentes, ambos referem-se à figura dos empréstimos compulsórios (art. 148 da Constituição Federal e art. 15 do Código Tributário Nacional).

Por fim, outra figura tributária, as contribuições especiais, são previstas tanto pelo Código Tributário Nacional, no seu artigo 217, que estabeleceu que as “[...] *disposições desta lei não excluem a incidência e a exigibilidade [...]*” de algumas contribuições que enumera em seus incisos; quanto pela Constituição Federal, em seus artigos 149 e 149-A.

²⁸ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 53.

²⁹ **Curso de Direito Tributário**, p. 53.

³⁰ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

“Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Para identificar determinado tributo, pela leitura do artigo 4º do Código Tributário Nacional, devemos analisar, caso a caso, a sua hipótese de incidência³¹, ao lado do exame da sua base de cálculo, por força do disposto na Constituição, artigos 145, § 2º, e 154, I³².

Se o fato se referir a uma manifestação de riqueza do contribuinte, será um imposto. Tal manifestação dar-se-á por meio de renda, patrimônio ou consumo, em outras palavras, se o contribuinte auferiu rendimentos, incidirá o Imposto de Renda; se possui um automóvel, incidirá o IPVA; se vendeu mercadorias, sobre a venda incidirá o ICMS. E o tributo surge independentemente de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte (art. 16 do Código Tributário Nacional)³³.

No caso das taxas, quem realiza o fato jurídico tributário é o próprio poder público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – que, no âmbito de suas respectivas atribuições, exerce a atividade de polícia, ou presta ou coloca à disposição, determinados serviços específicos e divisíveis, aos contribuintes (art. 77 do Código Tributário Nacional)³⁴.

Do lado das contribuições de melhorias, há a realização de uma obra pública que gera valorização no imóvel do contribuinte, na definição do Código Tributário Nacional, artigo 81³⁵.

2.1.3 Competência Tributária

A Constituição Federal determina, em seu artigo 145, que os entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – tem competência tributária, para

³¹ “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

³² “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

“Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição [...]”.

³³ “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

³⁴ “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

³⁵ “Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

instituir tributos, atendendo ao processo legislativo contido no texto constitucional. Essa determinação é reforçada no “*caput*” do artigo 6º do Código Tributário Nacional:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Dessa forma, a instituição de tributos deve sempre ser feita por intermédio de lei formal³⁶. Esse entendimento está em consonância com a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO: a “[...] *competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.*”³⁷

A Constituição, em seus artigos 153, 154, 155, 156, e em diversos outros, distribui as competências tributárias a cada pessoa política, estipulando e delimitando, de forma expressa, quais tributos cada uma pode criar³⁸. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, destaca que a Constituição cria tributos: ou pelo menos inicia o processo criativo dos tributos³⁹.

Cabe observar é que a competência tributária (instituir tributos e editar leis) não se confunde com a capacidade tributária ativa (funções de arrecadar, fiscalizar executar atos ou decisões em matéria tributária). A capacidade tributária ativa está compreendida na competência tributária; o contrário, nem sempre é possível, desde que uma pessoa jurídica de direito público pode ter a capacidade tributária ativa sem, necessariamente, ter a competência tributária, pois a capacidade tributária ativa pode ser exercida pelo ente que institui o tributo ou por outras pessoas, desde que por delegação, como prescreve o Código Tributário Nacional:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

³⁶ Leis ordinárias, medidas provisórias e leis complementares em alguns casos.

³⁷ **Curso de Direito Tributário**, p. 233.

³⁸ A União, por exemplo, pode criar impostos tais como IR, IPI, IOF, II, IE; os Estados podem criar ICMS, ITCMD e IPVA; e o Municípios, ISS, ITBI e IPTU.

³⁹ **E, Afinal, a Constituição Cria Tributos!**, p. 630-641

Dessa forma, os Estados e o Distrito Federal possuem competência tributária para instituir três impostos (art. 155 da Constituição Federal): imposto sobre transmissão “*causa mortis*” e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); e imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA).

Apesar do ICMS ser um imposto de competência estadual ou distrital, ROQUE ANTONIO CARRAZZA lembra que:

[...] a União também está credenciada a criar o imposto, por força do que estabelecem os arts. 147 e 154, II, ambos da CF. De fato, é esta pessoa política que poderá fazer nascer, “*in abstracto*” (no plano legislativo), o ICMS, seja nos Territórios (se voltarem a ser criados, já que, no momento, inexistem), seja em todo território nacional, “na iminência ou no caso de guerra externa.”⁴⁰

No que concerne ao ICMS do Estado do Paraná, ele foi instituído pela Lei n.º 11.580, de 14 de novembro de 1996⁴¹; e regulamentado pelo Decreto n.º 7.871, de 29 de setembro de 2017.

2.1.4 Princípios Constitucionais.

Como vimos, anteriormente, os tributos são criados pela aptidão (competência tributária) que a Constituição outorgou a cada esfera de governo, porém, essa outorga não é absoluta e irrestrita, pelo contrário, a própria Constituição impõe limitações e restrições ao exercício da competência tributária pelos entes políticos. Para LUCIANO AMARO, “[...] *resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais.*”⁴²

A Constituição Federal define duas espécies de limitações à competência tributária: os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias. Estão contidas, em sua maioria, nos artigos da Constituição destinados ao Sistema Tributário Nacional, principalmente nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal. O

⁴⁰ ICMS, p. 34.

⁴¹ Súmula: “Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências”.

⁴² Direito Tributário Brasileiro, p. 130.

artigo 150 possui a seguinte redação, em seu “*caput*”: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios*”.

Não somente esse artigo traz limitações impostas aos entes políticos, mas, vários artigos esparsos, no texto constitucional, visam a proteção do sujeito passivo, em face do Estado. LUCIANO AMARO lembra que, além dos dispositivos da Constituição, o sistema normativo nacional também:

[...] abre campo para atuação de “outros tipos normativos” (lei complementar, resoluções do Senado, convênios), que , em certas situações, também balizam o poder do legislador tributário na criação ou modificação do tributo, o que significa que “os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional”⁴³.

De forma breve, iniciemos os estudos dos princípios constitucionais pelo Princípio da Legalidade, um dos princípios basilares do nosso ordenamento jurídico, que está presente, de forma genérica, no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal: “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Ele está intrinsecamente relacionado ao Princípio da Segurança Jurídica, sendo ainda uma garantia individual e cláusula pétrea prevista na Constituição Federal.

No âmbito dos tributos, a Constituição Federal reforça, no seu artigo 150, I, impondo ao poder público não “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”, ou seja, apenas por meio de lei em sentido estrito, regra geral. Ele é denominado por muitos doutrinadores de “Princípio da Legalidade Estrita”. LUCIANO AMARO, ao discorrer sobre o Princípio da Legalidade, destaca:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples “autorização” do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina “in abstracto” todos os aspectos relevantes para que, “in concreto”, se possa determinar que terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias⁴⁴

A instituição ou extinção de tributos somente pode ser feita por lei em sentido estrito, exceto nos casos de temas restritos à lei complementar, e obedecendo as condições constitucionais.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 136.

Atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, é facultado ao Poder Executivo, alterar, por decreto, as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, conforme previsto no artigo. 153 § 1º⁴⁵.

JOSE ROBERTO VIEIRA, recorrendo ao auxílio ALBERTO XAVIER e de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, afirma que a Legalidade Tributária tem dupla significação:

Enquanto a legalidade tributária, no sentido formal, corresponde à exigência de lei como veículo, do legislativo; a legalidade tributária, na acepção material, equivale exatamente, em termos de conteúdo, à tipicidade cerrada, à necessidade de que todos os dados da norma de incidência sejam especificados pela lei.⁴⁶

Uma das vertentes do Princípio da Segurança Jurídica é proteger o contribuinte contra alterações repentinas, que possam trazer prejuízos inesperados ao seu patrimônio. No âmbito tributário, a segurança jurídica é efetivada, entres outros, por meio dos princípios da Anterioridade, anual ou nonagesimal, da Irretroatividade e da Legalidade.

A ideia de Segurança Jurídica está, em regra, vinculada a certeza do direito, nas palavras de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “[...] *delimitação clara e estável dos direitos e deveres (certeza) abre ensanchas à capacidade de previsão, caracterizando a segurança do direito como um conceito mais ancho que a certeza, que necessariamente o integra [...]*”⁴⁷.

O Princípio da Irretroatividade das leis determina que as leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada⁴⁸. É o comando do artigo 5º, XXXVI⁴⁹. O objetivo do princípio é proteger as relações já constituídas das novas regras tributárias, por exemplo, quando se praticou o fato jurídico tributário de uma compra e venda, o contribuinte considerou a legislação em vigor naquela data, portanto não pode ser apenado por uma nova regra mais gravosa.

⁴⁵ Uadi Lammêgo BULOS, **Curso...** *op. cit.*, p.1484,

⁴⁶ Equiparações de estabelecimentos a industriais por decreto: portas de papelão na fortaleza de pedra da legalidade *in* **Revista de Direito Administrativo & Constitucional n.º 35**, p. 179-180 e 186

⁴⁷ Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente” *in* **Segurança Jurídica na Tributação e Estado**, p. 321-324.

⁴⁸ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...** *op. cit.*, p. 177.

⁴⁹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei [...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

O Princípio da Anterioridade estabelece, de acordo com o previsto no artigo 150, III, b, da Constituição Federal, que é vedado a qualquer dos entes “[...] *cobrar tributos [...] no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*”. Isso significa, em regra, que, se uma lei institui um tributo, o ente só poderá cobrá-lo no ano seguinte àquele em que foi publicada a respectiva lei, assim, verifica-se que a essência dessa previsão é proteger o contribuinte contra os prejuízos decorrentes das alterações legislativas.

A alteração de prazo pela Administração Tributária, antecipando ou postergando o recolhimento de tributo não prejudica o contribuinte, portanto, essa medida não está sujeita ao Princípio da Anterioridade, conforme entendimento do STF expresso na Súmula Vinculante n.º 50 “*Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade*”⁵⁰; bem como a “[...] *atualização do valor monetário do tributo também não constitui majoração de tributo, não sendo necessário que se submeta ao princípio da anterioridade*” (RE-AgR 200.844/PR)⁵¹.

Esse princípio comporta exceções, com previsão constitucional, no artigo 150, § 1º e artigo 195, § 6º.

Observa HUGO DE BRITO MACHADO que, “[...] *se a lei que cria ou aumenta o tributo é publicada até o último dia de dezembro está atendida a exigência do princípio da anterioridade*” na sua versão genérica⁵²; nesse sentido, o referido princípio não protege de forma efetiva os contribuintes, ou seja, se uma lei que majora um determinado tributo for publicada no dia 31 de dezembro, no dia seguinte, a lei já poderá estar produzindo efeitos. Diante dessa situação, a Constituição passou a estabelecer, por meio da Emenda Constitucional n.º 42 de 19 de dezembro de 2003, que os tributos estariam sujeitos ao Princípio da Noventena.

O Princípio da Noventena ou Anterioridade Nonagesimal estabelece que a cobrança de tributos deve ocorrer apenas 90 dias após a publicação de uma lei que institua ou aumente tributos, com exceção das hipóteses previstas no artigo 150, § 1º, da Constituição Federal. Assim, o Princípio da Anterioridade Nonagesimal deve ser

⁵⁰ Deve ser vista com ressalvas, em momento econômico de alta inflação, uma antecipação de vencimento, poderá acarretar prejuízos aos contribuintes, portanto, deveria estar sujeito ao princípio anterioridade.

⁵¹ Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso Extraordinário n.º 200.844-3 Paraná. 25 jun. 2002. Disponível em < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=330565>>. Acesso em 20 out. 2019.

⁵² **Curso...** *op. cit.*, p. 35.

aplicado juntamente com o Princípio da Anterioridade Anual, prevalecendo aquele que atribuir um prazo mais longo para a cobrança do tributo.

Já o Princípio da Isonomia ou Igualdade, está previsto, genericamente, no “*caput*” do artigo 5º da Constituição Federal: “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]*”, por sua vez, o Princípio da Isonomia, no âmbito tributário, encontra-se disposto no artigo 150, II, da Constituição Federal, que assim prescreve:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

O Princípio da Igualdade possui como destinatários tanto o legislador (Poder Legislativo), entendido aqui, conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] *proporção semântica mais larga possível, isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade*”, quanto os aplicadores da lei (Poderes Executivo e Judiciário)⁵³.

Além de proibir a instituição de tratamentos desiguais para contribuintes que se encontrem na mesma situação, a Constituição Federal também dispõe que “[...] *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]*” (art. 145, § 1º). Trata-se do Princípio da Capacidade Contributiva, que, apesar das discussões doutrinárias, para LUCIANO AMARO:

Na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica⁵⁴.

Embora o dispositivo, somente faça menção aos impostos, o entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE 406.955-AgR) é o de que esse princípio também pode

⁵³ **Curso...**, *op. cit.*, p.176.

⁵⁴ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 165.

ser extensível à outras espécies e figuras tributárias, obedecendo, é claro, às singularidades de cada uma delas⁵⁵. Deve ser considerado também que, para o Supremo Tribunal Federal (AI 583.636-MS), a adequação do tributo com à capacidade contributiva não é obtida apenas com a alteração de alíquotas, mas, também, pode ser efetivada por meio do escalonamento das bases de cálculo⁵⁶.

Dando continuidade ao estudo dos princípios constitucionais tributários, destaca-se o Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco, previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que visa defender da tributação com efeito confiscador, que é diferente do Confisco em si. Nas palavras de LUCIANO AMARO, “*Confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado*”⁵⁷.

Uma tributação com efeito confiscador trata-se de um conceito indeterminado, que busca nos princípios da razoabilidade ou da proporcionalidade determinar se o Estado, por meio do tributo, estaria absorvendo boa parte da riqueza gerada pelos contribuintes. Para LUCIANO AMARO, o “[...] *princípio da vedação ao confisco atua em conjunto com o princípio da capacidade contributiva, pois ambos visam preservar a capacidade econômica do contribuinte*”⁵⁸.

A Não Cumulatividade é o princípio constitucional mais característico do ICMS. A Constituição Federal, em seu artigo 155, 2º, I, afirmou que o ICMS “[...] *será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”

O princípio efetiva-se por uma sistemática de compensação entre “crédito” e “débito”. O “crédito” é decorrente do ICMS incidente na aquisição de bens e na prestação de serviços ao comerciante; por outro lado, o “débito” refere-se ao ICMS devido nas operações de circulação de mercadoria ou de prestação de serviço realizadas pelo próprio comerciante; e no final, apura-se o ICMS devido, compensando-se os débitos menos os créditos.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA explica assim o instituto:

⁵⁵ Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 406.955-MG, 04 out. 2011, disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>>, acesso em 20 out. 2019.

⁵⁶ Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 583.636-MS, 06 abr. 2010, disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610393>>, acesso em 20 out. 2019.

⁵⁷ **Curso...**, op. cit., p.171.

⁵⁸ *Ibidem*.

Em suma, “o princípio da não-cumulatividade” operacionaliza-se por meio da compensação, feita pelo próprio contribuinte, entre débitos e créditos, na escrituração fiscal. Aceitar que o Fisco é que vai disciplinar o desfrute deste direito, implica reconhecer, “equivocadamente”, que a Administração Pública pode moldar, a seu gosto, “o princípio da não cumulatividade” do ICMS⁵⁹.

A Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, estabelece critérios para a possibilidade de creditamento. Regra geral, segundo o artigo 20 dessa lei:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

A previsão na legislação do ICMS do Estado do Paraná (art. 23 da Lei n.º 11.580/1996):

Art. 23. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios [...]

Assim, o Princípio da Não Cumulatividade visa inibir a cobrança de imposto sobre imposto, ao passar pelas etapas da produção e da circulação. PAULO DE BARROS CARVALHO, acrescenta que o Princípio da Não Cumulatividade “[...] *preordena-se à concretização de valores como da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos*”⁶⁰.

Por fim, cabe fazer breves observações sobre o Princípio da Seletividade, que consiste na possibilidade de o ente tributante definir as alíquotas, maiores ou menores, sobre as mercadorias e serviços, de acordo com a sua essencialidade: quanto mais supérfluo é a mercadoria, maior deve ser a alíquota. No âmbito do ICMS, tem previsão constitucional no artigo 155 § 2º, III “[...] *poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”. O verbo “poderá” tem gerado diversas discussões, na doutrina, pois parte entende que é uma faculdade do ente

⁵⁹ ICMS, p. 298.

⁶⁰ Curso... *op. cit.*, p. 192.

tributante, porém outros entendem que deveria ser obrigatório, como ocorre no IPI. Nesse sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA afirma que “[...] *não se está, aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória*”⁶¹

ROQUE ANTONIO CARRAZZA descreve assim o instituto:

Cumpre-se o princípio da seletividade comparando-se mercadorias ou serviços. Nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes, em função de raça, sexo, ocupação profissional etc., que a isso obsta o art. 5º, I da CF. As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via de ICMS, que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas idéias está presente, em ultima análise, o princípio da capacidade econômica, pelo qual, quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser mais onerados, do que quem tem menos⁶².

Importante destacar que a aplicação da seletividade em produtos e serviços, deve-se fazer de acordo com a capacidade contributiva de cada consumidor final. Aqueles que, efetivamente, suportam a carga tributária do ICMS, devem arcar com a justa distribuição da carga tributária. Aquele, conforme exemplifica ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, que adquire um bem ou serviço luxuoso, demonstra possuir grande capacidade econômica, e deve ser proporcionalmente mais tributado do que aquele que compra um bem essencial para a sua sobrevivência, sendo, este último tributado de forma mais branda⁶³.

2.1.5 Algumas Características Gerais do ICMS.

O ICMS é instituído com o fim predominantemente fiscal, para HUGO DE BRITO MACHADO o tributo é classificado como fiscal “[...] *quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado*”, ao contrário de um tributo extrafiscal, em que “[...] *o seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros*”⁶⁴ É o imposto que possui a maior arrecadação do País⁶⁵. O Estado do

⁶¹ **ICMS**, p. 361.

⁶² *Ibidem*.

⁶³ *Ibidem*, p. 362.

⁶⁴ **Curso...** *op. cit.*, p. 69.

⁶⁵ No ano de 2017 a estimativa de arrecadação do ICMS em todo o País foi de R\$ 437.857 milhões, representando um percentual de 6,67% do Produto Interno Bruto, superior ao Imposto de Renda de R\$ 332.171 e um percentual de 5,06% do Produto Interno Bruto (segunda maior arrecadação) –
Secretária do Tesouro Nacional, disponível em

Paraná arrecadou no período de janeiro a setembro de 2019, um montante de R\$ 22.453 milhões⁶⁶.

É um tributo real, incidindo sobre as coisas ou objetos, sem levar em conta, geralmente, as características subjetivas dos contribuintes. É considerado proporcional, pois as suas alíquotas não variam em função da base de cálculo, muito embora possam variar em razão da essencialidade do bem.

O ICMS é um imposto indireto, pois o sujeito passivo responsável por recolher o tributo aos cofres públicos, não é o mesmo que efetivamente suporta o ônus econômico do tributo. Em outras palavras, o sujeito passivo é o comerciante, mas quem paga efetivamente o tributo é o consumidor final, pois o valor relativo a esse imposto é repassado ao consumidor, juntamente com o preço da mercadoria.

Outra característica, como regra, é de que se trata de um imposto plurifásico, ou seja, incide sobre todas as etapas de circulação das mercadorias, exceto o ICMS-Combustíveis, cuja incidência é monofásica.

É o imposto, dentre todos os tributos, a que o legislador constituinte dedicou maior detalhamento: §§ 2º, 3º, 4º e 5º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

2.1.6 Legislação Infraconstitucional do ICMS

Obedecendo à exigência do artigo 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, que exige Lei Complementar para dispor sobre normas gerais de ICMS, o legislador infraconstitucional editou a Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, chamada Lei Kandir⁶⁷.

O primeiro artigo da Lei Complementar, em consonância com a Constituição Federal, cuida da outorga aos Estados e ao Distrito Federal da competência para instituir o ICMS, através de suas leis, determinado o seu campo de incidência:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+Tecnica+Carga+Tribut%E9%BF%BDria+2017.pdf/88784e04-2c05-46d3-b0ab-8bac35682b38>>, acesso em: 20 out. 2019.

⁶⁶ Portal da Transparência do Estado do Paraná, disponível em <<http://www.transparencia.pr.gov.br/pte/assunto/3/27?origem=4>>, acesso em: 20 out. 2019.

⁶⁷ Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

A Lei Ordinária de cada Estado e do Distrito Federal cria o ICMS, implementando, em nível estadual, as regras previstas na Constituição e na Lei Complementar, com a capacidade de definir as alíquotas internas e as penalidades pelo não cumprimento da legislação. O Estado do Paraná instituiu a Lei n.º 11.580, de 14 de novembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS, com base no artigo 155, II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, e na Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996:

Art. 1º Esta Lei dispõe quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS, instituído pela Lei n. 8.933, de 26 de janeiro de 1989, com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.

O Decreto Estadual aprova o Regulamento do ICMS, que repete e regulamenta as normas previstas na lei e cria as “obrigações acessórias”. No Estado do Paraná, o vigente é o Decreto n.º 7.871, de 29 de setembro de 2017, que traz em seu primeiro artigo a seguinte disposição:

Art. 1.º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, de que trata a Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996, será regido pelas disposições contidas neste Regulamento.

Portarias e resoluções são normas complementares da legislação, para explicitar ou disciplinar o cumprimento da legislação tributária. Por exemplo, no Estado do Paraná temos a Resolução n.º 571, de 02 de julho de 2019, que *“Estabelece os percentuais de MVA - Margem de Valor Agregado original a serem utilizados nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária”*.

Convênios do Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária – são acordos entre os Estados, a quem a Constituição Federal atribui a competência para aprovar e revogar benefícios fiscais: isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido etc. Por exemplo, o Convênio ICMS n.º 111, de 5 de julho de 2019, que dispõe sobre a adesão do Estado do Rio Grande do Norte e altera o Convênio ICMS

n.º 74, de 15 de outubro de 2003, que autoriza os Estados do Amapá, do Maranhão, Paraíba e do Paraná a conceder crédito presumido do ICMS aos contribuintes enquadrados em programa estadual de incentivo à cultura.

2.1.7 A Regra-Matriz da Incidência do ICMS

A regra-matriz de incidência tributária, idealizada por PAULO DE BARROS CARVALHO, consiste em extrair da norma os elementos mínimos que regulam determinado tributo, possibilitando identificar o fato que dará ensejo à obrigação de pagá-lo (a hipótese de incidência), o local e quando ele se dará por consumado, bem como de que forma e com quais características surge a obrigação tributária.

Como toda norma que prevê uma regulação de conduta, a regra-matriz de incidência tributária é composta por dois segmentos: (1) uma hipótese, na qual estará previsto um fato econômico, em um determinado espaço e tempo; e (2) uma consequência, caso o fato descrito na hipótese se concretizar.

A regra-matriz de incidência tributária apresenta critérios que definem a hipótese e o consequente⁶⁸. A hipótese divide-se nos critérios material, espacial e temporal (antecedente); e a consequência é composta pelos critérios pessoal e quantitativo (consequente).

A Constituição não apenas distribuiu as competências tributárias para os entes estatais, mas também “[...] *indicou a regra-matriz de cada tributo*”, genericamente, observa ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁶⁹. Como exemplo, ao atribuir aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, II), a faculdade de instituir o ICMS, estabeleceu que esse imposto deve ter: (a) por hipótese de incidência, o fato de uma pessoa praticar operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (b) por sujeito ativo, o Estado ou o Distrito Federal; (c) por sujeito passivo, a pessoa que pratica operações relativas à circulação de mercadorias ou presta serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (d) por base de cálculo, o valor da operação mercantil realizada ou dos serviços de transporte interestadual e

⁶⁸ Hipótese são “critérios para identificar um fato lícito, que não acordo de vontades, considerado em si mesmo” e a consequência são “critérios para identificar relação jurídica em que o sujeito ativo é, por via de regra, o Estado; o sujeito passivo, algumas pessoa física ou jurídica e o objeto, uma prestação de natureza pecuniária” – Paulo de Barros CARVALHO, **Teoria da Norma Tributária**. 5, p. 114.

⁶⁹ **Curso...** *op. cit.*, p. 476.

intermunicipal e de comunicação prestado; e (e) por alíquota, um percentual deste valor⁷⁰.

O critério material da regra-matriz de incidência, para PAULO DE BARROS CARVALHO é “[...] *um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo*”⁷¹. Assim, a previsão legislativa de um fato, de um comportamento de pessoas, que, ocorrendo no mundo concreto, faz surgir a obrigação de pagar determinado tributo.

MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, afirma que “*Esse critério é composto por um verbo pessoal e transitivo, ou seja, de predicação incompleta, o qual sempre requererá um complemento*”⁷². Somente teremos um tributo a recolher, se o fato descrito pelo verbo e seu complemento, acontecer.

Com relação ao ICMS podemos inferir três regras-matrizes de incidência tributária, visto que a Constituição reuniu diferentes materialidades sob o mesmo imposto: (a) realizar circulação de mercadorias; (b) prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (c) prestar serviços de comunicação.

Para que ocorra a materialidade de circulação de mercadorias para fins de incidência do ICMS, é preciso estarem presentes simultaneamente os seguintes pressupostos: (a) realização de operação mercantil correspondente a um negócio jurídico, normalmente um contrato de compra e venda; (b) que ocorra uma circulação jurídica, mudança de titularidade da mercadoria, e não apenas uma saída física da mercadoria; e (c) tenha como objeto uma mercadoria, com propósito de destinação comercial, bem sujeito à mercancia.

Nesse sentido, ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, entende que na hipótese de ocorrência de operações de circulação de mercadorias “[...] *como fato jurídico tributário decorrente de um negócio jurídico, transferência de titularidade da mercadoria, está destinada de forma exclusiva à prática de atos de mercancia*.”⁷³.

Assim, não pode ser tributada pelo ICMS a simples circulação física da mercadoria; por exemplo, quando ela é transferida de um estabelecimento para outro da mesma empresa, conforme úmula n.º 166 do STJ:

⁷⁰ Roque Antonio CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 664.

⁷¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 280

⁷² **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados** – IPI, p. 532

⁷³ A Regra-Matriz de Incidência do ICMS e a Inexistência de Imunidade no Serviço de Transporte de Energia Elétrica in **Direito Tributário Atual**, p. 281.

Súmula 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte – STJ, Súmula 166, Primeira Seção, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996 p. 29382⁷⁴.

O critério material da primeira norma da incidência do ICMS, no Estado do Paraná tem previsão no artigo 2º, I, da Lei n.º 11.580, de 14 de novembro de 1996: “[...] *operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares*”. Já o verbo respectivo – “Realiza” – pode ser deduzido diretamente do texto constitucional, artigo 155, § 2º, XI⁷⁵.

O critério temporal diz respeito ao momento em que se considera finalizado o fato jurídico tributário do imposto⁷⁶. MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, esclarece “[...] *que é no critério temporal que estão dispostas as coordenadas de tempo, nas quais se considerará ocorrido o fato jurídico tributário.*”⁷⁷

Em relação a esse critério, caberá a cada lei estadual estabelecer o momento de ocorrência do fato descrito no critério material, tais como: o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento, o momento da sua saída ou o momento da emissão da nota fiscal, entre outros. O artigo 12, I da Lei Complementar n.º 87/1996, que dispõe sobre normas gerais do ICMS, define que se considera “[...] *ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte*”, salvo exceções.

Para o ICMS do Estado do Paraná, o inciso I do artigo 5º da Lei Estadual 11.580/1996, determina como critério temporal o momento da saída física da mercadoria do estabelecimento.

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

⁷⁴ Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.º 166, disponível em <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>, acesso em 20 out 2019.

⁷⁵ XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

⁷⁶ Havemos de conceituar o critério temporal das hipóteses tributária como aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo – Paulo de Barros CARVALHO, **Teoria da Norma Tributária**, p. 135.

⁷⁷ **Princípios...** *op. cit.*, p. 589.

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, observa:

[...] o surgimento da obrigação, pressupondo, por óbvio, a transferência de titularidade da mercadoria. Por isso a crítica doutrinária no sentido de considerar-se a mera saída como a própria hipótese de incidência do ICMS, pois trata-se de mero elemento de tempo para definição da relação jurídica tributária.⁷⁸

Por sua vez, o critério espacial diz respeito ao lugar em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário, o local do nascimento à obrigação tributária, nas palavras MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, *“As coordenadas de espaço estabelecidas pelo legislador como local em que, se se concretizar o comportamento presente no núcleo da hipótese de incidência tributária [...]”*⁷⁹

Como já foi visto, o ICMS é um tributo de competência estadual, portanto, o critério espacial coincide com o âmbito de validade e eficácia da lei do ICMS do respectivo Estado. No Estado do Paraná, o critério espacial da hipótese de incidência do ICMS é o território do Estado do Paraná. De conformidade com o artigo 22, da Lei n.º 11.580/1996 *“O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável [...]”*.

Do ponto de vista do consequente da regra-matriz do ICMS, temos, primeiramente, o critério pessoal, que no contexto da norma jurídica tributária, demonstra quais são os sujeitos da obrigação tributária. Assim é possível identificar o sujeito ativo da obrigação tributária, pessoa credora no “vínculo jurídico-tributário”, com o direito subjetivo de exigir o tributo, e o sujeito passivo, pessoa devedora da respectiva obrigação.⁸⁰

O artigo 119 do Código Tributário Nacional dispõe que o *“Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”*, todavia, lembra CLÉLIO CHIESA que esta afirmação não está restrito as pessoas direito público, *“[...] a determinação do sujeito ativo é livre, desde que a lei atribua esse encargo a pessoas que tenham finalidades pública.”*⁸¹

⁷⁸ A Regra-Matriz... *op. cit.* in **Direito Tributário Atual**, p. 279.

⁷⁹ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 212.

⁸⁰ Fernando Bonfá de JESUS, **ICMS Aspectos Pontuais**, p. 27

⁸¹ **Sistema Constitucional Tributário – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**, p. 112.

No que tange ao ICMS, o sujeito ativo é a pessoa que tem competência atribuída pela Constituição Federal para instituir o imposto, isto é, Estados e Distrito Federal, no caso em estudo o Estado do Paraná.

Por sua vez, o sujeito passivo tem previsão nos artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No âmbito do ICMS, o sujeito passivo da obrigação será, conforme define FERNANDO BONFÁ DE JESUS, “[...] *toda pessoa que circular mercadoria, prestar serviço de transporte ou serviço de comunicação (critério material do tributo), ou ainda, a pessoa física que importar mercadoria ou que vier a prestar com habitualidade tais atividades*”, complementa CLÉLIO CHIESA “[...] *nenhuma outra pessoa poderá ser alcançada pela tributação por meio do ICMS, suportando a carga tributária desse imposto, pois esse é o limite constitucional intransponível.*”⁸² Nos termos do artigo 4º da Lei Complementar n.º 87/1996, será sujeito passivo do ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

⁸² **Sistema...**, *op. cit.*, p. 113.

Cabe destacar que a Lei Complementar n.º 87/1996, dispõe, no artigo 5º, que a “[...] *lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo*”. A legislação paranaense, no artigo 16 da Lei n.º 11.580/1996 exibe a seguinte redação:

Art. 16. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

O último critério que compõe o consequente da regra-matriz de incidência, o critério quantitativo, subdivide-se em base de cálculo e alíquota, conforme PAULO DE BARROS CARVALHO “[...] *nele reside a chave para determinação do objeto prestacional, isto é, qual é o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar*.”⁸³

A base de cálculo tem três funções distintas: (a) “*Medir as proporções reais do fato*”; (b) “*Compor a específica determinação da dívida*” e (c) “*Confirmar, informar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária*” conforme explicita PAULO DE BARROS CARVALHO⁸⁴.

A Lei Complementar n.º 87/1996 dispõe no seu artigo 13, que a base de cálculo do imposto é: (a) o montante do próprio imposto, (b) o valor correspondente a (i) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição e ao (ii) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

A alíquota a ser aplicada será definida pela legislação estadual, e, geralmente, é estabelecida entre 12% e 25%. A Constituição Federal possibilita ao Senado Federal estabelecer as alíquotas “[...] *aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação*” (art. 155, § 2º, IV); e fixar, facultativamente, as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (art. 155, § 2º, V, “a” e “b”). No Estado do Paraná, a regra encontra-se no artigo 14 da Lei n.º 11.580/1996.

⁸³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 341.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 343-347

A alíquota interestadual aplicada será de 12%, porém, se a mercadoria sair de um Estado do Sul ou Sudeste e for remetida a um Estado das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, ou ao Espírito Santo, será aplicada a alíquota de 7%.

Por fim, o artigo 155, § 2º, VII, dispõe que, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) “[...] a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto”; e b) “[...] a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele”. No caso da operação interestadual ser destinada a contribuinte do imposto, “[...] caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual” (art. 155, § 2º, VII e VIII).

A partir de janeiro de 2016 a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do estado de destino passou ser partilhada entre os estados de origem e destinatário da mercadoria na seguinte proporção: 2016: 40% destino e 60% origem; 2017: 60% e destino 40% origem; 2018: 80% destino e 20% origem; a partir de 2019 100% recolhido ao estado de destino (art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal e cláusula décima do Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015).

2.2 ASPECTOS TÉCNICOS DO ICMS

2.2.1 Lançamento do Crédito Tributário

O lançamento está relacionado ao ato de calcular, nas palavras ROQUE ANTONIO CARRAZZA “[...] o lançamento é um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não cria o tributo, mas ‘declara’ o montante do crédito tributário”⁸⁵. O lançamento é de fundamental importância. A Constituição Federal exige lei complementar para estabelecer normas gerais que versem sobre o tema, quando for para dispor sobre conflitos ou regular limitações da competência tributária (art. 146, III, “b”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:
[...]

⁸⁵ ICMS, p. 490

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, **lançamento**, crédito, prescrição e decadência tributários (grifo nosso).

Do ponto de vista legal (art. 142, “*caput*”, do Código Tributário Nacional), e a seguinte a noção de lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A definição legal de lançamento é bastante criticada, visto que a legislação o tratou como “procedimento”; e alguns doutrinadores divergem quanto ao lançamento ser sendo “ato”, “procedimento” ou ambos, como se percebe no texto de PAULO DE BARROS CARVALHO, que descreveu os entendimentos de diversos mestres, da seguinte forma:

Para Amílcar de Araújo Falcão, o lançamento é o ato declaratório e, como tal, não cria a obrigação tributária, no que é seguido por Geraldo Ataliba que o toma também por ato declaratório que conferiria liquidez ao crédito. E, dessa orientação não divergiu José Souto Maior Borges, ao distinguir a norma individual, expedida com o ato de lançamento, do procedimento administrativo que prepara sua expedição. Já Alberto Xavier, por seu turno, insiste na importância de tomar-se o lançamento como ato e o danoso engano de aceitá-lo como procedimento.

Do lado oposto, temos o magistério de Alfredo Augusto Becker e de Antônio Roberto Sampaio Dória, que adotam a concepção de procedimento, e Ruy Barbosa Nogueira que, em monografia sobre o tema, igualmente defende a natureza procedimental, invocando os ensinamentos de Emílio Betti e o escólio de José Frederico Marques ao art. 168 do Anteprojeto do Código Tributário⁸⁶.

Apesar das críticas à definição legal, a lei estabelece que o lançamento “constitui” o crédito tributário, é realizado privativamente pela autoridade administrativa, numa atividade vinculada e obrigatória, e possui cinco finalidades, quais sejam: (i) verificação da ocorrência do fato jurídico tributário da obrigação correspondente; (ii) determinação da matéria tributável; (iii) cálculo do montante do

⁸⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 386-387.

tributo devido (base de cálculo e alíquota); (iv) identificação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável); (v) aplicação de penalidade, quando cabível.

O Lançamento tem caráter de definitividade, após a ciência regular do contribuinte ou responsável. Regra geral, o lançamento não pode ser modificado pela autoridade administrativa, em razão da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança do contribuinte (art. 146, do Código Tributário Nacional).

De acordo com o Código Tributário Nacional, existem três modalidades de lançamento. A primeira é o lançamento direto ou de ofício, disciplinado pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional; é realizado pela autoridade administrativa, sem a participação do sujeito passivo, pois a Fazenda possui as informações necessárias para o cálculo do crédito tributário, o que ocorre, por exemplo na maioria dos impostos sobre a propriedade, tais como IPVA e IPTU.

A segunda modalidade, o lançamento por declaração, também conhecido como lançamento misto, tem previsão legal nos artigos 147 e 148 do Código Tributário Nacional, e é realizado com base na declaração apresentada pelo sujeito passivo, na qual se informam os elementos de fato que vão subsidiar o Fisco para o cálculo do crédito tributário. É uma modalidade, atualmente, pouco utilizada. Ocorre, por exemplo, quando o passageiro faz a sua declaração de bagagem e acontece o posterior lançamento do crédito tributário pela fiscalização.

A terceira e última modalidade é o lançamento por homologação ou “autolançamento”, previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional. Ocorre quando o sujeito passivo fica obrigado a realizar o cálculo do tributo e o seu pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade administrativa; e fica dependendo de posterior homologação, expressa ou tácita, por parte da Administração Tributária. É a modalidade mais utilizada, atualmente. Existe um grande número de impostos que o utilizam, tais como IR, ICMS, IPI e ISS.

Adentrando no caso específico do ICMS, a exemplo do IPI, para a “[...] doutrina mais tradicional é um tributo que aceita o lançamento por homologação”⁸⁷. O crédito tributário é calculado, conforme informações prestadas pelo próprio contribuinte, que também se encarrega do pagamento antecipado, permanecendo no aguardo da homologação explícita ou implícita.

⁸⁷ Roque Antonio CARRAZZA, **ICMS**, p. 491.

As informações são prestadas pelo contribuinte, por meio dos instrumentos denominados de “Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ICMS” e “Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária GIA-ST”, que devem refletir a escrituração efetuada no Livro Fiscal “Registro de Apuração do ICMS”. O objetivo da GIA é demonstrar o imposto apurado em cada período, além de apresentar outras informações solicitadas pelas Secretarias Estaduais de Fazenda, tais como créditos, débitos, ajustes dos impostos e guias de recolhimento do ICMS.

2.2.2 ICMS Regime Normal

O imposto declarado na Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ICMS considera os valores destacados nas notas fiscais de venda (débitos), cobrados de seus clientes, menos os créditos relativos ao ICMS destacados nas notas fiscais de entradas de mercadorias (créditos). Se o resultado for devedor – débitos maiores do que os créditos – esse será o valor a ser recolhido ao Estado.

No âmbito do Estado do Paraná, a partir de agosto de 2015, os contribuintes ficaram dispensados da GIA/ICMS e passaram a entregar a Escrituração Fiscal Digital – EFD, que passou a ser considerada para apuração do ICMS.

2.2.3 ICMS Substituição Tributária – ST

O artigo 6º da Lei Complementar n.º 87/1996, Lei Kandir, prescreve as diretrizes da substituição tributária. Dispõe que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título, a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. O §1º do referido artigo descreve a substituição tributária nos seguintes termos:

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

A substituição tributária é um tipo de responsabilidade tributária em que a lei atribui a sujeição passiva do ICMS a uma das partes da cadeia produtiva, sem que

esta tenha praticado o fato jurídico tributário, em relação às operações anteriores ou posteriores⁸⁸. Nesse sentido, WALTER GASPAR define a substituição tributária como “[...] a atribuição, por força da lei, a determinado contribuinte do ICMS, da responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo por outrem”⁸⁹. Nas palavras de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “[...] trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”⁹⁰.

O instituto da substituição tributária subdivide-se em (i) substituição tributária regressiva ou para trás; e (b) substituição para frente ou progressiva.

A substituição regressiva também é conhecida como “para trás”⁹¹. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO assevera que a “[...] responsabilidade é atribuída ao adquirente de determinada mercadoria”⁹²; para WALTER GASPAR “O fato gerador ocorre, mas o ICMS não é cobrado”⁹³. Refere-se, portanto, às operações anteriores à entrada da mercadoria no estabelecimento do substituto. Esse tipo de substituição ocorre, normalmente, em relação a produtos adquiridos de vários produtores, sendo eleito como responsável pelo pagamento do ICMS o comerciante comprador.

O Decreto n.º 7.871/2017, Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, entende por “diferimento” a Substituição Tributária – ST em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes (§ 7.º do art. 21).

Na substituição progressiva, ou para frente, a responsabilidade é atribuída ao remetente da mercadoria, ficando este responsável pelo ICMS devido por todo o restante da cadeia de comercialização⁹⁴. Nas palavras de WALTER GASPAR “[...] o

⁸⁸ Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o “fato imponible”, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (“deveres instrumentais tributários”) do contribuinte – Roque Antonio Carrazza, **ICMS**, p. 264.

⁸⁹ **ICMS Comentado**, p. 139.

⁹⁰ **ICMS Teoria e Prática**, p. 109.

⁹¹ Na chamada “substituição tributária para trás”, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, “na próxima” operação jurídica (em nome do substituído). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto) – Roque Antonio Carrazza, **ICMS**, p. 264.

⁹² **ICMS Teoria e Prática**, p. 110.

⁹³ **ICMS Comentado**, p. 139.

⁹⁴ Na “substituição tributária para frente” parte-se do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador deste “fato futuro” praticará “evasão fiscal”).

*legislador determina que se antecipe uma incidência, tomando-se por ocorrido o que iria ocorrer, isto é, cobrando-se o ICMS antes da eclosão do fato gerador*⁹⁵. Esse tipo de modalidade de substituição foi muito questionado, pois o fato ainda não ocorreu, e o valor é cobrado com base em mera presunção. Entretanto, a Constituição, no artigo 150, § 7º, permitiu – ou “tentou” permitir – esse tipo de responsabilidade, desde que assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato jurídico tributário presumido.

No Estado do Paraná a substituição tributária tem previsão na Lei n.º 11.580/1996 e no Decreto n.º 7.871/2017 que dispõe que ao estabelecimento industrial fabricante, importador, ou ao contribuinte remetente localizado em outra unidade da federação, que promover operações de saída de mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária, será atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeito de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes.

A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS aplica-se, também, ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária, e destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

O contribuinte que efetuar vendas de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, a contribuintes localizados no Paraná, deverá solicitar inscrição especial no Cadastro de Contribuintes do ICMS desse Estado. No caso de vendas esporádicas, “[...] *deverá efetuar o recolhimento do imposto devido ao estado do Paraná, a cada operação, por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento*” (§6.º do art. 74 do Regulamento do ICMS).

A obrigatoriedade de apresentação da GIA-ST, no Estado do Paraná, está prevista no artigo 228 do Regulamento do ICMS – Decreto n.º 7.871/2017.

Art. 228. O contribuinte substituto tributário, relativamente à inscrição especial ou auxiliar no CAD/ICMS, deverá apresentar a declaração do imposto apurado, até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao das operações

Para acautelar interesses fazendários tributa-se, na substituição tributária “*para frente*”, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir) – Roque Antonio Carrazza, **ICMS**, p. 265.

⁹⁵ **ICMS Comentado**, p. 139.

ou prestações realizadas, observado o disposto em norma de procedimento.

2.2.4 Escrituração Fiscal Digital – EFD.

A Emenda Constitucional n.º 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, introduziu o inciso XXII no artigo 37 da Constituição Federal, o qual prevê a atuação das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios “[...] *de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio*”.

Assim, visando atender ao disposto no texto Constitucional, foi realizado, em julho de 2004, na cidade de Salvador, o I Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT, com o objetivo de buscar soluções conjuntas, nas três esferas de governo, dando início a dois projetos de cooperação: Projeto Cadastro Sincronizado (Protocolo de Cooperação 01/2004 – Cadastro Sincronizado) e o Projeto de Escrituração Digital (Protocolo de Cooperação 02/2004 – Cooperações Práticas)⁹⁶.

Nos anos seguintes, outros encontros foram realizados, e os administradores tributários comprometeram-se a implementar medidas para racionalizar as ações dos fiscos. Assim, no ano de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED foi instituído, por meio do Decreto n.º 6.022, de 22 de janeiro de 2007⁹⁷. Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e – Ambiente Nacional, abrangendo as administrações tributárias das três esferas de governo: federal, estadual e municipal. Resumidamente, tem como objetivo simplificar o cumprimento dos deveres formais pelos contribuintes, além de propiciar ao fisco melhor qualidade das informações, e consequentemente, maior eficácia na fiscalização.

O Convênio ICMS n.º 143, de 15 de dezembro de 2006, e, posteriormente, o Ajuste Sinief n.º 02, de 03 de abril de 2009, institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI em arquivo digital, de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS e/ou do IPI, constituindo um conjunto de registros de apuração de impostos, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como de documentos

⁹⁶ Disponível em <<http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/>>, acesso em 20 out. 2019.

⁹⁷ “Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações” – Decreto n.º 6.022/2007, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm, acesso em 20 out. 2019.

fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Cláusula primeira do Convênio ICMS n.º 143/2006).

O Ato COTEPE/ICMS n.º 44, de 08 de agosto de 2018, e suas atualizações posteriores, definiram os documentos fiscais, as especificações técnicas do “leiaute” do arquivo digital da EFD-ICMS/IPI, que deverá conter as informações fiscais e contábeis, bem como quaisquer outras informações que venham a repercutir na apuração, pagamento ou cobrança de tributos de competência dos entes conveniados.

O arquivo digital deve ser submetido a um programa validador, fornecido, por meio de “*download*”, pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, o qual verifica a consistência das informações no arquivo. Após essas verificações, o arquivo digital é assinado por meio de certificado digital, será recepcionado no ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, do Governo Federal, e retransmitido à Secretaria da Fazenda Estadual, e, após ser validado por ela, poderá ser considerado apto para apuração do ICMS.

Os artigos 378 a 390 do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná dispõem sobre a Escrituração Fiscal Digital, e a Norma de Procedimento Fiscal n.º 056, de 30 de junho 2015, estabelece critérios para a obrigatoriedade de apresentação da Escrituração Fiscal Digital; disciplinando os procedimentos relativos à informação e à apuração do ICMS, para os contribuintes inscritos e ativos no Cadastro de Contribuintes do ICMS – CAD/ICMS do Estado do Paraná.

3 O DEVEDOR CONTUMAZ

3.1 DEFINIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO DEVEDOR CONTUMAZ

Os estudiosos do tema normalmente caracterizam como devedores contumazes os contribuintes que extrapolam os limites da inadimplência. São empresas que deixam de pagar impostos de forma reiterada e premeditada, não por problemas de caixa, mas para poder vender produtos mais baratos que a concorrência, ganhar mercado rapidamente ou obter resultados financeiros elevados.

Outras características atribuídas aos devedores contumazes é que são os contribuintes que: agem com o propósito específico de fraudar; utilizam de pessoas

jurídicas ou físicas interpostas (“laranjas”); e utilizam de artifícios destinados a burlar os mecanismos de cobrança ou de todos os meios processuais administrativos e judiciais para postergação dos recolhimentos dos impostos.

Tratando do tema inadimplência tributária contumaz, RICARDO SEIBEL FREITAS LIMA esclarece:

A inadimplência tributária contumaz é uma espécie de inadimplência prolongada no tempo, muitas vezes planejada pelo contribuinte, que acaba por ter efeitos nocivos em termos de competição, não se confundindo com aquela inadimplência pontual e esporádica, fruto de dificuldades financeiras da empresa, e que em nada afeta a livre concorrência⁹⁸.

O Governo Federal apresentou, recentemente, em 20 de março de 2019, dentro do conjunto de proposta da reforma previdenciária, o Projeto de Lei n.º 1.646, de 20 de fevereiro de 2019, que define devedor contumaz como sendo “*O contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos*”. Segundo a exposição de motivos que acompanha o texto, a atuação do devedor contumaz “[...] *extrapola os limites da inadimplência e se situa no campo da ilicitude, com graves prejuízos a toda sociedade. Esse tipo de devedor, diferentemente de um devedor eventual, tem por principal estratégia de negócio burlar as obrigações tributárias*”⁹⁹.

No âmbito da arrecadação estadual do ICMS, o devedor contumaz cumpre os seus deveres instrumentais, declarando as vendas ao fisco e reconhecendo a obrigação tributária¹⁰⁰; mas não recolhe os valores devidos; utiliza-se de toda espécie de recurso administrativo e jurídico para postergar ao máximo a conclusão dos processos de cobrança, buscando um tempo suficiente para obter grandes resultados financeiros, apropriar-se dos lucros e desfazer-se do patrimônio, deixando a empresa com uma dívida tributária impagável; situação agravada, muitas vezes, por utilização de pessoas interpostas (“laranjas”).

O entendimento do Plenário do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul também foi nesse sentido:

⁹⁸ **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária.** Dissertação (Mestrado em Direito), p. 106.

⁹⁹ Projeto de lei, disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>>, acesso em: 20 out. 2019.

¹⁰⁰ Entrega da Escrituração Contábil Fiscal (EFD) no prazo e por meios estabelecidos pela legislação estadual do ICMS.

Esses contribuintes, que se enquadram no perfil de devedores contumazes, em tese, acabam por se colocar em situação mais vantajosa em relação aos demais que recolhem os impostos – sem que se emita, aqui, juízo de valor sobre o não-recolhimento – identificado, nesse aspecto, um fator de desequilíbrio no mercado, sendo dever do estado, no estado democrático de direito, promover meios que propiciem uma concorrência comercial sadia e equilibrada entre os concorrentes” – Incidente de Inconstitucionalidade n.º 70048229124, TJRS, Rel. ARNO WERLANG, J. 09/07/2012.¹⁰¹

A grande dificuldade dessa caracterização do empresário como devedor contumaz, reside na distinção entre devedor contumaz de devedor comum (eventual), que, nas hipóteses de descuido ou no período de dificuldade financeira, deixa de recolher o tributo devido. Este último deve ser protegido de ações consideradas ilegítimas ou abusivas do fisco.

A legislação e a jurisprudência brasileiras asseguram ao devedor comum (eventual) o direito de continuar operando normalmente. Esse entendimento está expresso em três súmulas do STF – n.º 70, 323 e 547 – que impedem a Administração Tributária de impor as chamadas “sanções políticas” contra os devedores; isto é, nas palavras de DANIEL CLAYTON MORETI, “[...] *emprego de meios coercitivos, consubstanciados em restrições, vedações ou condicionamentos à fruição de direitos essenciais dos contribuintes, como forma indireta de obrigá-los ao pagamento de tributos.*”¹⁰²

Os estudos elaborados pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO, verificaram que a distinção pode ser estabelecida por padrões de comportamento que permitem diferenciar o devedor contumaz do devedor comum (eventual). Além da frequência da dívida tributária (eventual ou sistemática), há outras situações que também permitem identificar os devedores contumazes, tais como: problemas de fluxo de caixa (temporário ou inesperado: quedas na venda ou acidentes); intenção de quitar os débitos; dificuldade de acesso aos dados da empresa; uso de intermediários nas práticas fraudulentas (“laranjas”); e obtenção de vantagens sobre os concorrentes, ganho de mercado e aumento de lucros.¹⁰³

¹⁰¹ TJ-RJ. Incidente de Inconstitucionalidade n.º 70048229124, Rel. ARNO WERLANG, disponível em <<http://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>>, acesso em 20 out. 2019.

¹⁰² **Regime Especial de Controle e Fiscalização de Tributos e a Livre-concorrência**, p. 62.

¹⁰³ O Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO é uma organização da sociedade civil de interesse público (Oscip), que tem como objetivo promover ações que resultem na melhoria concreta do ambiente de negócios no Brasil - disponível em <https://www.etco.org.br/devedor-contumaz/?sub=como_identificalo>, acesso em 20 out. 2019.

4 REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO E COBRANÇA DE IMPOSTOS

4.1 CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS.

Regime jurídico é o sistema ou conjunto de normas – direitos, deveres, garantias e penalidades – que nas palavras de DANIEL CLAYTON MORETI “[...] *disciplina determinado ato ou situação de fato*”¹⁰⁴. Conforme DE PLÁCIDO E SILVA, no campo do Direito, tem-se o seguinte significado:

Regime jurídico é expressão que designa o conjunto de normas que incidem sobre determinado aspecto da personalidade física ou jurídica, nos diversos papéis sociais de sua atuação, compreendendo desde as normas de origem constitucional até as disposições normativas privadas que regulam determinada situação. Neste sentido, são usadas as expressões regime jurídico do casamento, da magistratura, do empregado etc.¹⁰⁵

A doutrina costuma classificar os regimes jurídicos em gerais e especiais. Os regimes gerais, segundo DANIEL CLAYTON MORETI, são aqueles que, “[...] *correspondem às regras padrão, aquelas que são aplicadas caso não haja a opção ou o preenchimento de requisitos para enquadramento em regimes distintos*”¹⁰⁶.

Por outro lado, nas palavras de DANIEL CLAYTON MORETI, os regimes especiais, são “[...] *determinados atos ou situações de fato [...] submetidos a conjuntos normativos distintos dos regimes gerais*”¹⁰⁷.

Os regimes especiais, no âmbito tributário, podem ser classificados, de acordo com a sua finalidade, em, “[...] *regimes especiais de desoneração e praticabilidade tributária*”¹⁰⁸ e “[...] *regime especiais de arrecadação e fiscalização de tributos*”. O primeiro visa trazer um tratamento benéfico para determinadas operações ou segmentos econômicos, por exemplo o que ocorre com o tratamento destinados às microempresas – ME e empresas de pequeno porte – EPP. Esses regimes “[...] *favorecem o contribuinte e almejam a simplificação e a redução de custos em matéria*

¹⁰⁴ **Regime Especial...**, *op. cit.*, p. 79.

¹⁰⁵ **Vocabulário Jurídico**, s.n.

¹⁰⁶ **Regime Especial...**, *op. cit.*, p. 80.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ Os regimes especiais de desoneração e praticabilidade tributária normalmente são fixados para desonerar determinadas operações e para promover a facilitação e a simplificação da arrecadação de tributos. Esses regimes especiais constituem nítidos mecanismos voltados a viabilizar o cumprimento simplificado e menos oneroso da legislação tributária, com fulcro em princípios como isonomia, praticabilidade e eficiência dos atos da Administração Tributária - (“sic”) *Ibidem*, p. 81.

*tributária, atendendo aos princípios constitucionais da isonomia, praticabilidade tributária e eficiência*¹⁰⁹.

Por sua vez, quanto aos “*regimes especiais de arrecadação e fiscalização de tributos*”¹¹⁰ eles estabelecem “[...] *critérios específicos e individualizados para contribuintes cuja situação demanda tratamentos diferenciados*”, tais como nos casos de embaraço à fiscalização, inadimplência e infrações à legislação tributária de forma reiterada¹¹¹.

4.2 CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO E PROVIDÊNCIAS LEGISLATIVAS.

O objetivo do tratamento distinto desse tipo de devedor – devedor contumaz –, é, além de preservar a sociedade e a livre concorrência, dessa prática prejudicial, evitar também a criação de débitos impagáveis. São diversos critérios e medidas adotados pelos entes de governo para classificar os contribuintes nos regimes especiais de controle e fiscalização de tributos impostos aos devedores contumazes. Mencionaremos alguns:

A Administração Tributária do Rio Grande do Sul classifica como devedor contumaz aquele que “[...] *deixar de recolher débitos declarados em Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, em 8 (oito) meses de apuração do imposto nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao corrente, considerados todos os estabelecimentos da empresa*” (art. 1º, I, do Decreto Estadual do Rio Grande do Sul n.º 48.494, de 31 de outubro de 2011, que regulamenta o artigo 2º da Lei Estadual n.º 13.711, de 06 de abril de 2011).

Segundo a legislação, cabe ao contribuinte que for submetido ao regime as seguintes medidas, dentre outras: “[...] *perda dos sistemas especiais de pagamento do ICMS*”; “[...] *pagamento na ocorrência do fato gerador*”; “[...] *suspensão do diferimento do pagamento do imposto*”; “[...] *obrigatoriedade de pagamento centralizado em um único estabelecimento*” (art. 4º do Decreto Estadual n.º 48.494/2011).

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 83.

¹¹⁰ Nesses casos, os regimes especiais são voltados ao controle do cumprimento de obrigações pela Administração Tributária, funcionando como instrumentos de enfrentamento dos contribuintes que se mostram, em tese e reiteradamente, descumpridores das suas obrigações tributárias, especialmente, através do constante e sistemático inadimplemento de tributos, (“*sic*”) - *Ibidem*, p. 84.

¹¹¹ Ricardo Ferreira BOLAN, **Regimes Especiais IPI ICMS**, p. 77.

No Estado do Ceará, nos “[...] casos de prática reiterada de desrespeito à legislação com vistas ao descumprimento de obrigação tributária, é facultado ao Secretário da Fazenda aplicar ao contribuinte faltoso regime especial de fiscalização e controle, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis”; tais como: “[...] execução, pelo órgão competente, em caráter prioritário, de todos os débitos fiscais”; “[...] fixação de prazo especial e sumário para recolhimento dos tributos devidos”; “[...] cancelamento de todos os benefícios fiscais de que, porventura, goze o contribuinte faltoso”; “[...] recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre as operações e prestações internas e interestaduais” (art. 96 da Lei Estadual do Ceará n.º 12.670, de 27 de dezembro de 1996).

A Administração Tributária do Estado de Minas Gerais dispõe que “[...] a autoridade fiscal poderá submeter a regime especial de controle e fiscalização, inclusive com alteração da forma e do prazo de recolhimento do imposto [...]” o contribuinte que, entre outras ações, “[...] deixar de recolher o imposto devido nos prazos estabelecidos na legislação tributária”; “[...] funcionar sem inscrição estadual”; “[...] impedir o acesso da autoridade fiscal a local onde estejam guardados ou depositados mercadorias”; “[...] revelar indícios de incompatibilidade entre a operação ou a prestação realizada e a capacidade econômico-financeira evidenciada” (art. 52 da Lei Estadual n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975).

A legislação do Estado de São Paulo dispõe que, “[...] em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais”. Estabelece ainda que, no caso de “[...] infração contumaz à legislação ou de habitual inadimplência do contribuinte”, ele poderá ter “[...] o recolhimento antecipado ou simultâneo do imposto devido” e “[...] prestação de informação relativa ao cumprimento do regime especial de ofício” (art. 71 da Lei do Estado de São Paulo n.º 6.374, de 01 de março de 1989; e arts. 488 e 489 do Decreto Estadual n.º 45.490, de 30 de novembro de 2000).

O Governo Federal, por meio da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, disciplinada pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n.º 979, de 16 de dezembro de 2009, dispõe sobre o Regime Especial de Fiscalização – REF a ser aplicado aos sujeitos passivos da obrigação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, nos casos de “[...] embargo e

resistência a fiscalização"; “[...] *prática reiterada de infração à legislação tributária*”; “[...] *evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas*”, entre outros, (art. 33 da Lei Federal n.º 9.430/1996 e art. 2º da Instrução Normativa RFB n.º 979/2009).

No Regime Especial de Fiscalização – REF, no âmbito federal, podem ser adotados “[...] *as seguintes medidas, isolada ou cumulativamente, em relação a um ou mais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil*”, dentre as quais: “[...] *manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo*”; “[...] *redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos*”; “[...] *exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias*”. (art. 33, § 2º, da Lei Federal n.º 9.430/1996 e art. 4º da Instrução Normativa RFB n.º 979/2009).

A norma editada pelo Estado do Paraná prevê a criação do regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento. Entre as medidas adotadas está, por exemplo, exigir que uma empresa suspeita seja obrigada a recolher o ICMS no momento da venda, e não no prazo normal. A referida norma também prevê uma lista contendo os devedores contumazes submetidos ao regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento, divulgada no sítio eletrônico da Secretaria de Fazenda do Estado.

O §3º do artigo 52 da Lei Estadual Paranaense n.º 11.580, de 14 de novembro de 1996 – “Lei Orgânica do ICMS”, estabelece o seguinte:

Artigo 52. A fim de resguardar a correta execução desta Lei, a Coordenação da Receita do Estado da Secretaria de Estado da Fazenda poderá determinar regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento aos contribuintes considerados devedores contumazes, visando ao cumprimento de obrigações, conforme definido pelo Poder Executivo
[...]

§ 3º O regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento consiste na aplicação, isolada ou cumulativamente, das seguintes medidas, além das demais previstas nesta Lei:

I - impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS;

II - exigência, a cada operação ou prestação, do pagamento do tributo correspondente, inclusive o devido por substituição tributária, anteriormente à emissão do documento fiscal, observando-se ao final do período da apuração o sistema de compensação do imposto;

III - inclusão automática na programação de fiscalização; e

IV - autorização prévia e individual para emissão de notas fiscais.

V - diferimento ou definição do momento do pagamento do imposto ou a sua exigência a cada operação.

[...]

De modo geral, as legislações federal e estaduais preveem que os regimes especiais de controle e fiscalização serão aplicados aos contribuintes, nos seguintes casos: deixarem, de forma habitual e sistemática, de recolher débitos tributários; praticarem, de forma reiterada, desrespeito à legislação tributária; impedirem o acesso da autoridade fiscal ao local onde estejam guardadas ou depositadas mercadorias, bem como ao local dos documentos fiscais; embaraçarem e resistirem à fiscalização e apresentarem evidências de que a pessoa jurídica é constituída por interpostas pessoas (“terceiros”).

As respectivas legislações estabelecem, para quem for submetido aos regimes especiais de controle e fiscalização, dentre outras, as seguintes medidas, isolada ou cumulativamente: autorização prévia e individual para emissão de notas fiscais; fixação de prazo especial para o recolhimento do imposto ou a sua exigência a cada operação; cancelamento e impedimento de utilização de benefícios ou incentivos fiscais; exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias; cancelamento da Inscrição Estadual do contribuinte.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça admite a inclusão de contribuintes em regime especial de controle, fiscalização e pagamento, quando há provas de reiterado inadimplemento de obrigações tributárias:

TRIBUTÁRIO – ICMS – INADIMPLÊNCIA REITERADA – EVASÃO FISCAL – PREVENÇÃO – REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO – VALIDADE.
1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça admite a inclusão de contribuinte em regime especial de fiscalização, arrecadação e controle quando há provas de reiterado inadimplemento de obrigações tributárias. Precedentes [...] - REsp 1032515/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 29/04/2009.¹¹²

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. INCLUSÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. POSSIBILIDADE.
1. O Superior Tribunal de Justiça possui orientação no sentido de que é vedada a utilização de regimes especiais de tributação como meio coercitivo para compelir o contribuinte a pagar o tributo, nos termos da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal (ERE 115.452-7/SP, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 16.11.1990 e Súmulas 70 e 323/STF). Todavia, deve ser considerada legítima a instituição de regime especial no qual se objetiva apenas a diferenciação de fiscalização e recolhimento de tributos, como forma de coibir as infrações à legislação tributária, sem que isso constitua

¹¹² STJ, REsp 1032515/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2009, disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200800353316&dt_publicacao=29/04/2009>, acesso em 20 out. 2019

penalidade por ato ilícito. [...] - RMS 21.356/GO, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 17/12/2008.¹¹³

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. RICMS. INCLUSÃO DE EMPRESA NO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (ART. 150, § 7º, DA CF). LEI ESTADUAL N. 3.796/96. LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

1. Os atos perpetrados pelos agentes fiscais, em cumprimento ao regime do sistema de fiscalização especial previsto na Lei Estadual n. 3.796/96, a que foi submetido o contribuinte inadimplente, são legítimos se realizados dentro dos limites estabelecidos na lei. [...]

3. A inclusão do contribuinte no sistema especial de controle e fiscalização, desde que prevista em lei, não implica violação de direito líquido e certo, estando comprovadas irregularidades fiscais referentes à sonegação de tributos. [...] - RMS 20.520/SE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2006, DJ 21/03/2006, p. 107.¹¹⁴

5 IMPLICAÇÕES JURÍDICAS

5.1 INTRODUÇÃO

Passamos analisar as implicações jurídicas do “Regime Especial de Controle, de Fiscalização e de Pagamento – Devedores Contumazes”, no âmbito do ICMS do Estado do Paraná.

A imposição de regime especial de controle, fiscalização e pagamento, como atividade administrativa que decorre da atividade geral de polícia do Estado, está sujeita ao Princípio da Legalidade em sentido amplo, portanto, infere-se que não ocorreu afronta aos artigos 2º; 5º; II, e 37, “*caput*”, da Constituição Federal¹¹⁵; na definição de “devedor contumaz” e no estabelecimento do “regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento”, visto que foi instituído por lei em sentido estrito (Lei n.º 11.580/1996); bem como foi observada a competência tributária atribuída pela Constituição Federal aos Estados, para regramento do ICMS.

¹¹³ STJ, RMS 21.356/GO, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, disponível em < <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>>, acesso em 20 out. 2019.

¹¹⁴ STJ, RMS 20.520/SE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2006, p. 107, disponível em < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200501372406&dt_publicacao=21/03/2006>, acesso em 20 out. 2019.

¹¹⁵ “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

“Art. 5º, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei [...]”

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte [...]

Observou-se, também a regularidade e a adequação do processo legislativo da assembleia legislativa paranaense.

5.2 LIVRE EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS

A Constituição Federal, ao tratar da ordem econômica, estabeleceu princípios e soluções um tanto quanto contraditórios. Ao mesmo tempo em que consagra a liberdade de iniciativa (art. 170 da Constituição Federal), busca, em diversos momentos regulamentar a atividade econômica (por exemplo o Parágrafo único do artigo 170 da Constituição Federal), resultado do intenso debate da assembleia constituinte de 1988.

A Constituição da República incluiu os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa no 1º artigo, IV, como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil¹¹⁶. Dessa forma, a Assembleia Constituinte de 1988 configurou o Brasil como um Estado que adota uma economia de mercado capitalista, modelo econômico tendente a repelir o intervencionismo estatal, mas, simultaneamente, demonstra que o trabalho tem um valor social, fundamento reiterado no artigo 170 da Constituição Federal de 1988. Nas palavras de DANIEL CLAYTON MORETI “[...] *a livre iniciativa, ou a liberdade de empreender; é preceito fundamental, pois se consubstancia no direito de o indivíduo de empreender o que desejar*”¹¹⁷. No mesmo sentido, o parágrafo único do artigo 170 da Constituição Federal, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

A Livre Concorrência, um princípio da ordem econômica (art. 170, IV, da Constituição Federal), derivado do Princípio da Livre Iniciativa, é o reconhecimento de que mercados competitivos possibilitam maior desenvolvimento econômico e qualidade de vida. A lição de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, citada por EROS ROBERTO GRAU, é a que melhor define a Livre Concorrência:

Mais uma vez recorro à exposição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (“A economia e o controle do Estado”, cit.): “A livre concorrência de que fala a atual Constituição como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV) não é a do mercado concorrencial oitocentista de estrutura atomística e fluida,

¹¹⁶ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa [...]”

¹¹⁷ **Regime Especial...**, op. cit., p. 127.

isto é, exigência estrita de pluralidade de agentes e influência isolada e dominadora de um ou uns sobre outros. Trata-se, modernamente, de um processo comportamental competitivo que admite gradações tanto de pluralidade quanto de fluidez. É este elemento comportamental – a competitividade – que define a livre concorrência. A competitividade exige, por sua vez, descentralização de coordenação como base da formação dos preços, o que supõe livre iniciativa e apropriação privada dos bens de produção. Neste sentido, a livre concorrência é forma de tutela do consumidor, na medida em que competitividade induz a uma distribuição de recursos a mais baixo preço. De um ponto de vista político, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é uma forma de desconcentração de poder. Por fim, de um ângulo social, a competitividade deve gerar extratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada.¹¹⁸

Inferre-se, da parte final do parágrafo único do artigo 170 que a garantia da Livre Iniciativa não é absoluta, mas existem condicionantes de certas atividades à autorização do Poder Público, assim, é possível a atuação do Poder Público no exercício de atividade de polícia, na expedição de alvará de funcionamento que vise a proteção sanitária da coletividade, via segurança, higiene, saúde pública *etc*¹¹⁹. Cabe observar que o Estado possui outras formas de intervenção na economia: direta, por empresas públicas em setores estratégicos, ou indireta, por meio da regulação econômica.

Em consonância com o Princípio da Livre Concorrência, o artigo 173, § 4º, dispõe que “[...] *lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros*”. Nesse sentido, foi promulgada a Lei n.º 12.529, de 30 de novembro de 2011, que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC e dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, orientada pelos ditames constitucionais de Liberdade de Iniciativa, Livre Concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico. Cabe destacar o inciso I do artigo 36 da referida lei:

Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:
I - limitar, falsear ou de qualquer **forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa** (grifo nosso)

¹¹⁸ **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, p. 207-208.

¹¹⁹ **Regime Especial...**, *op. cit.*, p. 127.

Os defensores da aplicação dos regimes especiais de controle, de fiscalização e de pagamento, aduzem que a inadimplência contumaz no pagamento do imposto devido implica concorrência desleal perante as empresas que recolhem regularmente o imposto incidente sobre suas operações. Dessa forma, não se pode falar em tratamento desigual em relação às empresas consideradas devedoras contumazes, uma vez que, o que se busca é corrigir uma desigualdade por elas provocada.

A concorrência desleal ocorre à medida que o devedor contumaz, reiteradamente e, muitas vezes, de forma planejada, não considera, na formação do seu preço de venda, o valor do imposto devido, portanto, seu valor de venda poderá ser abaixo do seu concorrente que recolhe regularmente os valores do imposto ou, ainda, com a obtenção de uma margem de lucro superior.

Assim, o regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento tem o propósito de reequilibrar a concorrência desleal, restabelecendo o Princípio da Igualdade e cessando os danos provocados pela prática abusiva, além de garantir os recursos financeiros para o Estado, na execução de suas atividades.

Ainda no que diz respeito ao artigo 170 da Constituição Federal, vale citar o registro de LEONARDO VIZEU FIGUEIREDO:

[...] a regra é a liberdade do exercício da atividade econômica, como corolário da livre iniciativa, na qual o Estado não deve interferir na manifestação volitiva de seus cidadãos para tanto. Todavia isso não significa que o Estado, nos casos em que se evidencie interesse da coletividade, não possa regular a atividade econômica, impondo requisitos para o seu exercício racional, atuando inclusive com poder de polícia administrativa para fazer valer e efetivar tais medidas, devendo tal dispositivo ser interpretado de forma sistemática com os demais preceitos constitucionais do direito econômico¹²⁰.

Nesse ponto, alguns estudiosos do tema, apesar de reconhecerem que a conduta do contribuinte, que, reiterada e sistematicamente, não cumpre com as suas obrigações tributárias, é potencialmente lesiva à Livre Concorrência, defendem que falta à Administração Tributária competência para atuar na repressão dos atos nocivos à Livre Concorrência. Nesse sentido DANIEL CLAYTON MORETI assevera:

Não cabe à Administração Tributária, contudo, agir com órgão repressor de condutas anticoncorrenciais, pois a defesa da livre-concorrência não serve de fundamento para aplicação do regime especial de controle e fiscalização pela Administração Tributária.

¹²⁰ **Lições de Direito Econômico**, s.n.

A defesa da concorrência dispõe de sistema normativo próprio, não se justificando a prática de atos restritivos de direitos dos agentes econômicos por parte do Fisco.

O agente econômico que pratica o inadimplemento reiterado e sistemático de tributos, cometendo infração tributária delituosa ou não delituosa, apenas poderá sofrer a imposição de sanções por violação da livre-concorrência na forma da Lei 12.529/2011, pelo órgão de defesa da concorrência.

À Administração Tributária é vedada a adoção de medidas restritivas de direitos, de caráter coercitivo, sob a justificativa de promover a defesa da concorrência, eis que tal função, conforme demonstrado, cabe ao Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, com base na disciplina do artigo 173, 4º e artigo 24, I da Constituição e Lei 12529/2011.¹²¹

Em vista disso, DANIEL CLAYTON MORETI, afirma que cabe apenas a Administração Tributária “[...] a comunicação ao órgão competente, por meio da expedição de uma espécie de representação fiscal para fins de Defesa da Concorrência destinada ao CADE [...]”¹²²

Registre-se que a jurisprudência do STF admite o estabelecimento de obrigações tributárias diferenciadas, que “[...] objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial” – STF, ADI 173/DF, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, J: 25/09/2008¹²³.

5.3 SANÇÕES POLÍTICAS

Em vista dos princípios constitucionais que regem a autonomia e a liberdade do exercício da atividade econômica, a implementação dos regimes especiais de controle, fiscalização e pagamento que prescrevem medidas de cobranças de tributos mais rígidas, tais como exigência, a cada operação ou prestação, do pagamento do tributo correspondente e autorização prévia e individual para emissão de notas fiscais, são comumente considerados como ilegítimos, por instrumentalizarem meios coercitivos e impedirem a livre-iniciativa.

Muito se discute se os mecanismos atualmente previstos, no ordenamento jurídico, para assegurar o recolhimento dos tributos, já não são suficientes. Com efeito, o estado dispõe de uma estrutura de exigibilidade fiscal própria, caracterizada

¹²¹ **Regime Especial...**, op. cit., p. 200.

¹²² *Ibidem*.

¹²³ STF, ADI 173/DF, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, J: 25/09/2008, disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>>, acesso em 20 out. 2019.

pelo regime executivo diferenciado, procuradores especializados e normas de apoio à atividade arrecadatória, tais como o previsto no parágrafo único do artigo 124 e artigos 185 e 199, todos do Código Tributário Nacional.

Art. 124. São solidariamente obrigadas: [...]

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

As medidas restritivas de direito, em matéria tributária, são espécies de sanções aplicáveis aos contribuintes, que podem ser caracterizadas como “sanções políticas”¹²⁴, que na definição de HUGO DE BRITO MACHADO são aquelas “[...] *que consistem nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos*”¹²⁵; assim, a expressão é utilizada para designar as medidas impostas aos contribuintes, como meio de cobrança de tributos, violando as regras e princípios constitucionais – o Livre Exercício de Atividade Econômica ou Profissional e o Devido Processo Legal.

Dentre as restrições utilizadas pela Administração Tributária, podemos citar: (a) retenção de mercadorias ou bens; (b) interdição de estabelecimento; (c) inscrição no cadastro de inadimplentes; (d) cassação ou suspensão de regime especial de tributação; (e) suspensão ou cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes e (f) protesto de certidão de dívida ativa.

DANIEL CLAYTON MORETI entende que os regimes especiais de controle, fiscalização e pagamento são verdadeiras sanções políticas:

O agente fiscal estará, com a imposição de tais medidas, promovendo restrição de direitos tão intensa que caracterizará a prática de sanção política,

¹²⁴ O conceito de sanção [...] como um prejuízo imposto pela norma em oposição à conduta antijurídica [...] – Maysa Abranção Tavares VERZOLA, **Sanção no Direito Administrativo**, p.45.

¹²⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 511.

medida rechaçada pela Constituição Republicana, que não se harmoniza com o Estado Democrático de Direito¹²⁶.

Neste sentido a professora BETINA TREIGER GRUNPENMACHER descreve:

Os regimes especiais de fiscalização são sanções políticas tendentes a coagir o contribuinte inadimplente a quitar seus débitos tributários a fim de se evitar a inscrição em dívida ativa, a consequente execução fiscal e a constrição patrimonial a ela inerente, o que representa efetiva agressão ao devido processo legal, pois a coação para pagamento do tributo é uma burla ao processo executivo, meio adequado para que se dê a cobrança dos valores inadimplidos.¹²⁷

A jurisprudência dos Tribunais firmou-se nesse mesmo sentido, tendo o Supremo Tribunal Federal inserido nas súmulas de sua jurisprudência os seguintes termos:

Súmula 70 - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547 - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Com efeito, uma leitura apressada pode levar à conclusão de que os “regimes especiais de controle, de fiscalização e de pagamento” seriam ilegítimos, entretanto, as opiniões a seu favor ponderam que tal interpretação não pode ser adotada indiscriminadamente. É preciso distinguir as chamadas “sanções políticas”, daquelas medidas restritivas impostas aos contribuintes que se utilizam da inadimplência para obter maior vantagem concorrencial.

O regime especial de controle, pagamento e fiscalização tem como propósito viabilizar a repartição equitativa dos encargos tributários entre os indivíduos que manifestam capacidade contributiva, reequilibrando a concorrência, restabelecendo o Princípio da Igualdade e cessando os danos provocados pela prática abusiva.

Eis entendimento do Plenário do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná:

¹²⁶ **Regime Especial...**, *op. cit.*, p. 102.

¹²⁷ Betina Treiger GRUNPENMACHER, **Fiscalização: Inconstitucionalidade Dos Regimes Especiais**, disponível em <<http://www.gruppenmacher.com.br/fiscalizacao-inconstitucionalidade-dos-regimes-especiais/>>, acesso em 20 de out. 2019.

INCIDENTE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDAS FISCAIS PREVISTAS NO ART. 52, §3º, INCISOS II E IV, §4º, INCISO IV, DA LEI ESTADUAL Nº 11.580/96 (LEI ORGÂNICA DO ICMS), COM REDAÇÃO ATRIBUÍDA PELA LEI ESTADUAL Nº 18.468, DE 29 DE ABRIL DE 2015. REGIME ESPECIAL DE CONTROLE, FISCALIZAÇÃO E PAGAMENTO APLICÁVEL AOS “DEVEDORES CONTUMAZES”. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 5º, INCISO XIII (LIVRE INICIATIVA) E 170, INCISO IV E PARÁGRAFO ÚNICO (LIVRE CONCORRÊNCIA), AMBOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **INEXISTÊNCIA DE SANÇÃO POLÍTICA EIS QUE O REGIME FISCAL VISA COMBATER À INADIMPLÊNCIA SISTÊMICA**, ATRAVÉS DO AUMENTO DO CONTROLE ADMINISTRATIVO E DENSIFICAR O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NO ASPECTO MATERIAL NA MEDIDA EM QUE CONFERE TRATAMENTO FISCAL DIFERENCIADO AOS SUJEITOS PASSIVOS QUE SE UTILIZAM DA INADIMPLÊNCIA QUALIFICADA COMO ESTRATÉGIA EMPRESARIAL, LESIVA À ORDEM ECONÔMICA. PROTEÇÃO, PORTANTO, DA LIVRE CONCORRÊNCIA, AO IMPEDIR A COMPETITIVIDADE DESLEAL. INCONSTITUCIONALIDADE APENAS EM RELAÇÃO AO ART. 52, §3º, INCISO IV (AUTORIZAÇÃO PRÉVIA E INDIVIDUAL PARA EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS) POR DIFICULTAR A ATIVIDADE-FIM DO CONTRIBUINTE OU RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO E MALFERIR, PORTANTO, OS ARTIGOS 5º, INCISO XIII E 170, INCISO IV E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. MEDIDAS, NO MAIS, PROPORCIONAIS, RAZOÁVEIS E ISONÔMICAS, TODAVIA, COM APLICAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO CONFORME SEM REDUÇÃO DE TEXTO EM RELAÇÃO AO INCISO IV, §4º, DO ART. 52 DA LEI ORGÂNICA DO ICMS. PROCEDÊNCIA PARCIAL DA ARGUIÇÃO (grifo nosso)¹²⁸.

Neste sentido, a Suprema Corte já afirmou que esse direito não se aplica ao devedor contumaz, conforme julgamento do Plenário do STF (RE 550.769/RJ, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA):

É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.¹²⁹

5.4 DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE OU RAZOABILIDADE.

As medidas que visam combater a chamada inadimplência contumaz e, com isso, preservar a ordem econômica e tributária, no interesse da sociedade, somente

¹²⁸ TJPR, Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade, disponível em <<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/12570793/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1747360-6>>, acesso em 20 out. 2019.

¹²⁹ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n.º 550.769-RJ, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, publicação em 22 maio 2013, p. 9 e 10, disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2524898>>, acesso em 20 out. 2019.

serão aceitas, no nosso ordenamento jurídico, se tiverem fundamento na lei e observarem a proporcionalidade ou razoabilidade.

As sanções devem guardar a devida proporção com a finalidade buscada, “[...] *a fim de se evitar eventual desvio de finalidade do ato sancionador* [...]”¹³⁰. REGIS FERNANDO DE OLIVEIRA, citando a fala de FRITZ FLEINER sobre a proporcionalidade, “[...] *a autoridade administrativa não pode empregar meio de coação mais severo do que seja necessário para conseguir o fim proposto*.”¹³¹.

Nesse sentido, a Lei Federal n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o Processo Administrativo no âmbito federal, estabelece os parâmetros normativos:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VI - adequação entre meios e fins, **vedada** a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público (grifo nosso).

Muitos invocam os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade como impedimento para a adoção de medidas restritivas impostas pelos regimes de controle, fiscalização e pagamentos, em casos de inadimplência contumaz, DANIEL CLAYTON MORETI afirma “[...] *sem que se confira o direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, fulminado o devido processo legal adjetivo e seus corolários: o contraditório e a ampla defesa*”¹³².

Também nesse sentido, invoca-se que os regimes especiais contrariam o princípio nas suas três dimensões¹³³; pois as medidas restritivas, poderiam impedir do contribuinte de realizar os seus atos empresariais, além da Administração Tributária já possuir meios privilegiados de cobrança dos tributos, tais como “[...] *existência de processo especial de execução; a imediata penhora de bens do executado; prazos processuais em dobro par recorrer*”¹³⁴; de forma que a Fazenda Pública já possui

¹³⁰ Maysa Abranhão Tavares VERZOLA, **Sanção no Direito Administrativo**, p.161.

¹³¹ **Curso de Direito Financeiro**, p. 94.

¹³² **Regime Especial...**, *op. cit.*, p. 92.

¹³³ (a) adequação - se o ato praticado é próprio ou adequado para atingir os fins pretendidos; (b) necessidade – a existência de outro meio para alcançar o mesmo fim que seja menos gravoso ao contribuinte e (c) proporcionalidade no sentido estrito – que o ônus e restrições decorrentes das medidas aplicadas pelo poder público sejam superados pelos benefícios trazidos – Daniel Clayton MORETI, *Ibidem*, p. 93-100.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 97.

medidas legitimadas pelo direito, podendo ser considerada menos gravosa para cobrança do crédito tributário e de maior eficácia.

Como já visto no julgamento do RE 550.769, de relatoria do Min. JOAQUIM BARBOSA, a Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade de sanção tributária consistente no cancelamento do registro especial de empresa fabricante de cigarros, e retomou-se a necessidade de sopesar liberdades e princípios fundamentais, resultando em importante definição de critérios para determinada norma ser caracterizada como sanção política.

Além disso, a imposição de medidas restritivas, nos casos de inadimplência contumaz, possui finalidade diversa da meramente arrecadatória, qual seja fazer cessar o dano à concorrência, o que não se coaduna com o rito do executivo fiscal ou da cautelar fiscal. Sobre esse aspecto, MAX MÖLLER faz importante observação:

Nestes casos, ante a anormalidade da conduta, a forma de combate a tal tipo de atuação, que afeta diretamente o direito à concorrência e as regras de mercado, não pode ser baseada na simples cobrança judicial, uma vez que diante do planejamento e do abuso da condição de contribuinte. As medidas que se impõem, nesse caso, são de cessação do dano, e não de tentativa de recuperação de prejuízo. Isso porque o prejuízo à concorrência lícita já foi consumado, e não pode ser recuperado em execução fiscal.

6 CONCLUSÃO

O Estado, dentre seus deveres, tem a obrigação de viabilizar uma repartição equitativa dos encargos tributários entre os indivíduos que manifestam capacidade contributiva, visando atender ao Princípio da Isonomia Tributária, derivado do Princípio da Igualdade, que tem seu respaldo no artigo 5º da Constituição Federal.

Com a percepção cada vez maior da inadimplência contumaz, as administrações tributárias passaram a instituir os regimes especiais de controle, de fiscalização e pagamento, como forma de proteção do crédito tributário e do ambiente concorrencial. Mais do que ações de cobrança, a fiscalização por meio dos regimes especiais faz-se necessária como forma de intervenção do Estado no domínio econômico, visando restabelecer condições de concorrência.

A instituição do regime especial de controle, fiscalização e pagamento surge, portanto, como mecanismo tendente a fazer cessar as práticas lesivas e a permitir que as empresas voltem à regularidade fiscal, preservando o equilíbrio concorrencial e prevenindo os danos tributários gerados por devedores chamados contumazes.

Sua legitimidade pressupõe que a lei instituidora observe o Princípio da Proporcionalidade e Razoabilidade, a norma deverá prever medidas adequadas e necessárias para cessar a inadimplência, a favor da livre concorrência, da isonomia e do interesse social, além da arrecadação de recursos financeiros para o Estado.

Nesse sentido, é possível extrair do Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade n.º 1.747.360-6 do Foro Central da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba, relativo à lei paranaense sobre o regime especial de controle, fiscalização e pagamento, o que segue:

À guisa de conclusão, a instituição de regimes especiais de fiscalização aos devedores sistêmicos é a concretização do princípio da igualdade em seu sentido material, porquanto confere tratamento diferenciado aos contribuintes na exata medida de suas diferenças. Afinal, não há justiça fiscal em permitir que os devedores sistêmicos tenham tratamento jurídico idêntico ao daqueles que, com pontualidade e esforço, cumprem com as obrigações tributárias.

Ainda não é possível saber qual será a solução que o Supremo Tribunal Federal irá adotar, mas não se pode negar que a tese da sanção política, a partir das Súmulas n.º 70, 323 e 547, que visam impedir arbitrariedades cometidas pelo Fisco, como forma paralela de cobrança da dívida tributária, têm sido gradativamente minimizadas, em vista da instituição dos regimes especiais de controle, fiscalização e pagamento pelos entes federados.

Esse novo entendimento do Poder Judiciário sobre a matéria tende a admitir os regimes, quando diante de inadimplência injustificada, assim entendida a inadimplência reiterada, que não esteja justificada por causa ordinária de não pagamento, em prol da arrecadação tributária e pela verificação de que o inadimplemento de pagamentos de tributos acaba por violar a livre concorrência, gerando vantagens indevidas para os devedores e uma menor arrecadação de recursos financeiros para o Estado para atender as suas finalidades.

Nesse sentido, BETINA TREIGER GRUPENMACHER aponta a tendência do Supremo de reconhecer a constitucionalidade dos regimes especiais de fiscalização:

O Supremo Tribunal Federal, em várias oportunidades, examinou a constitucionalidade de sanções políticas, como é o caso dos regimes especiais de fiscalização e, embora já haja três súmulas reconhecendo a inconstitucionalidade de sanções políticas,[5] além de votos dos Ministros Marco Aurélio, Luís Edson Fachin e Ricardo Lewandowski acolhendo a inconstitucionalidade das sanções políticas, a tendência é que o Supremo Tribunal Federal mude o seu entendimento e passe a ser receptivo e reconhecer a sua constitucionalidade. É o que sugere a decisão proferida

recentemente em relação a ADI 5.135/DF, de relatoria do Min. Roberto Barroso, em que, ressalvados os três votos divergentes, foi reconhecida a constitucionalidade do protesto da Certidão de Dívida Ativa.¹³⁵

Assim, é possível inferir, da leitura da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que são justificadas as adoções de medidas fiscais mais taxativas em relação às práticas reiteradas de inadimplência tributária, com objetivo de obter vantagens financeiras, desde que as respectivas medidas não sejam abusivas e desproporcionais, e tenham finalidade meramente arrecadatório.

¹³⁵ Betina Treiger GRUNPENMACHER. **Fiscalização: Inconstitucionalidade Dos Regimes Especiais** – disponível em <<http://www.grunpenmacher.com.br/fiscalizacao-inconstitucionalidade-dos-regimes-especiais/>>, acesso em 20 de out. 2019.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, André Renato Miranda. A Regra-Matriz de Incidência do ICMS e a Inexistência de Imunidade no Serviço de Transporte de Energia Elétrica. *In*: MARINS, James e MARINS, Gláucia Vieira (coord.). **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 267-296.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BRASIL, **Ato COTEPE/ICMS 44, de 07 de agosto de 2018**. Disponível em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2018/ato-cotepe-icms-44-18>>. Acesso em 20 out. 2019.

_____, **Convênio ICMS 143/2006**. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV143_06>. Acesso em 20 out. 2019.

_____, **Constituição (1988). Constituição: República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 20 out. 2019.

_____, **Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília, 15 de junho de 2010. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em 20 out. 2019.

_____, **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 20 out. 2019.

_____, **Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964** – Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas, 16 de julho de 1965. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm>. Acesso em 20 out. 2019.

_____, **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966** – Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em 20 out. 2019.

_____, **Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430compilada.htm>. Acesso em: 20 out. 2019.

_____,. **Lei n.º 12.529, de 30 de novembro de 2011.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso 20 out. 2019.

_____,. **Projeto de Lei que estabelece mecanismos de combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa.** Brasília, 20 mar. de 2019. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/ExpMotiv/MECON/2019/30.htm. Acesso em 20 out. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166.** Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em 20 out 2019;

_____. Supremo Tribunal Federal – **Súmula do STF.** Disponível em http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf. Atualizado em 1º de dezembro de 2017. Acesso em 20 out. 2019.

_____, **Ação Direta Inconstitucionalidade nº 173-6 DF,** Tribunal Pleno, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, DJE 20.03.2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>. Acesso em: 20 out. 2019.

_____, **Agravo no Recurso Extraordinário n.º 200.844-3 Paraná.** 25 jun. 2002. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=330565>. Acesso em 20 out. 2019.

_____, **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 583.636 Mato Grosso do Sul.** 06 abr. 2010. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610393>. Acesso em 20 out. 2019.

_____, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 406.955 Mina Gerais.** 04 out. 2011. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>. Acesso em 20 out. 2019.

_____,. **Recurso Extraordinário 550.769 Rio de Janeiro.** Relator Min. Joaquim Barbosa. Publicação 22 de maio de 2013. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2524898>. Acesso em 20 out. 2019.

BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes Especiais IPI ICMS.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional,** São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. revista, ampliada e atualizada. Malheiros, 2013.

_____, Roque Antônio, **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. Saraiva, 2018.

_____, **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CEARÁ. **Lei n.º 12.670, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=121922>>. Acesso em: 20 out. 2019.

CHIESA, Clélio. **ICMS Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: LTr, 1997.

FIGUEREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. 7. ed. revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2014

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Intepretação e crítica)**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GRUNPENMACHER, Betina Treiger. **Fiscalização: Inconstitucionalidade dos Regimes Especiais** em 16 mai. 2017. Disponível em: <<http://www.grupenmacher.com.br/fiscalizacao-inconstitucionalidade-dos-regimes-especiais/>>. Acesso em: 20 de out. 2019.

JESUS, Fernando Bonfá de. **ICMS Aspectos Pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007,

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2005. Disponível em <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/5221>>. Acesso em 20 out. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros. 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1996,

MINAS GERAIS. **Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Disponível em <<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova->

MÖLLER, Max. **Sanção política e regime especial de fiscalização**. Tese apresentada no XXXIX Congresso Nacional de Procuradores de Estado. Disponível em: http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wpcontent/uploads/2015/07/SANCAO_POLITICA_REGIME_ESPECIAL.pdf. Acesso em: 20 out. 2019.

MORETI, Daniel Clayton. **Regime Especial de Controle e Fiscalização de Tributos e a Livre-concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017.

NETO, Guilherme Cordeiro. **ICMS Base de Cálculo à Luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2011.

PARANÁ (Estado). **Lei n.º 11.580, de 14 de novembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Curitiba, em 14 de novembro de 1996. Disponível em <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>>. Acesso em 20 out. 2019.

_____. **Decreto 7.871, de 29 de setembro de 2017. Regulamento do ICMS do Estado do Paraná**. Disponível em <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf>>. Acesso em 20 out. 2019.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2014.

_____. **Infrações e Sanções Administrativas**. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2005.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto n.º 48.494, de 31 de outubro de 2011**. Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=191549%20%20&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em: 20 out. 2019.

_____. **Lei n.º 13.711, de 06 de abril de 2011**. Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=182188%20%20&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em: 20 out. 2019.

Silva, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico** / atualização: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes – 31. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2014.

SÃO PAULO. **Lei n.º 6.374, de 01 de março de 1989**. Disponível em <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 20 out. 2019.

SÃO PAULO. **Decreto n.º 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Disponível em <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em: 20 out. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. revista e atualizada. São Paulo: Renovar. 2011.

VALLE, Maurício Dalri Timm do Valle. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do imposto de Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VERZOLA, Maysa Abrahão Tavares. **Sanção no Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2011.

VIEIRA, José Roberto. Competências Tributárias no Brasil: Mitos e Mentiras. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) e SOUZA, Priscila (org.). **30 Anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 601-648.

_____. E, Afinal, a Constituição Cria Tributos! *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

_____. Equiparações de Estabelecimentos a Industriais por Decreto: Portas de Papelão na Fortaleza de Pedra da Legalidade. **A&C – Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, nº 65, jul./set. 2016, p. 159-197.

_____. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. *In*: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216, especificamente p. 192-194 e 199-200.

_____. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “*Viver Perigosamente*”. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 317-373

_____. Princípios Constitucionais Tributários e Estado de Direito: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, RT, nº 54, out./dez. 1990.

_____. Normas Gerais de Direito Tributário: Um Velho Tema sob Novíssima Perspectiva. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) e SOUZA, Priscila de (org.). **50 Anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses e IBET, 2016, p. 687-730.